

Sirküler Tarihi : 06.03.2009  
Sirküler No : 2009/055

## 2008 YILINA İLİŞKİN GELİR VERGİSİ BEYANNAMESİ DÜZENLEME REHBERİ

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)'nın 1'inci maddesine göre, gerçek kişilerin gelirleri gelir vergisine tabidir. Gelir, bir gerçek kişinin bir takvim yılı içinde elde ettiği kazanç ve iratların safi tutarıdır.

Gelire giren kazanç ve iratlar Kanunu'nun 2'nci maddesine göre şu unsurlardan oluşmaktadır :

- Ticari kazançlar,
- Zirai kazançlar,
- Ücretler,
- Serbest meslek kazançları,
- Gayrimenkul sermaye iratları,
- Menkul sermaye iratları,
- Diğer kazanç ve iratlar.

Bu kazanç ve iratların elde edilmesi, hesaplanması, diğer gelir unsurlarıyla birlikte değerlendirilmesi ve neticede gelir vergisi beyannamesinin hazırlanması ile ilgili açıklamalar bu Sirkülerimizin konusunu oluşturmaktadır.

2008 yılında elde edilen gelirlerin vergilendirme esasında önceki yıla nazaran had ve miktar değişiklikleri herhangi bir değişiklik yoktur. En önemli değişiklik, 1.1.2006 öncesinde ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonusu gelirleri için uygulanan maktu istisnânın süresinin sona ermesi nedeniyle 2008 ve müteakip yıl gelirleri için uygulanamayacak olmasıdır.

### 1. ÇEŞİTLİ GELİR UNSURLARININ 2008 YILINDA TÂBİ BULUNDUĞU VERGİLEME REJİMLERİ:

193 Sayılı GVK'nun 2008 yılı için yürürlükte olan hükümlerine göre, aşağıda sayılan dört ayrı vergileme rejimi mevcuttur.

- \* Yıllık beyan esası (Md:85) ;
- \* Münferit beyan esası (Md: 101) ;
- \* Vergi tevkifatı (kesinti veya stopaj) esası (Md:94 ve Geçici Md:67) ;
- \* Vergi karnesi esası (Md:64 ve 109) ;

Kanuna göre geçerli olan esas rejim, yıllık beyan esasıdır. Stopaj veya vergi karnesi ya da münferit beyan esasına göre vergilenmesi öngörülmemeyen vergiye tâbi olan tüm gelir unsurlarının, yıllık beyannamede toplanması ve artan oranlı vergi tarifesi uygulanmak suretiyle vergilenmesi gerekmektedir.

Bunlardan münferit beyan esası, sadece dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermek zorunda olmayanlar ile ilgilidir.

Bu kısa açıklamadan sonra aşağıda, sadece dar mükellefleri ilgilendiren münferit beyan esası bir tarafa bırakılarak, **tam mükellefiyete tâbi olanlar** tarafından elde edilen çeşitli gelir

unsurlarının, hangi esasa göre vergiye tâbi olduklarının, Kanundaki sıra dahilinde açıklanmasına çalışılacaktır.

## 2. GELİR UNSURLARI İTİBARIYLA VERGİLENDİRME VE BEYAN ESASLARI :

### 2.1. TİCARİ KAZANÇLAR:

GVK'nda ticarî kazanç, **esnaf** muaflığından yararlanan ticari kazançlar (Md:9), **basit** usulde vergiye tâbi ticarî kazançlar (Md:47), **arızî** ticarî kazançlar (Md:82) ve **yıllık beyan** esasında vergiye tâbi ticarî kazançlar (Md:37) olmak üzere dört gruba ayrılmıştır.

#### 2.1.1. Esnaf Muaflığından Yararlanan Kazançlar :

GVK'nun 9'uncu maddesine göre esnaf gelir vergisinden muaftır. Esnaf muaflığına ilişkin genel ve özel şartlar bu maddede düzenlenmiştir.

Söz konusu maddenin son fıkrasında yer alan hükme göre, bu muaflığın stopaj yolu ile alınan vergilere şümûlü bulunmamakta ve tevkifat yapmak zorunda olanlar tarafından vergiden muaf esnafa ödenen mal ve hizmet bedelleri stopaja tâbi bulunmaktadır (Md:94/13). Bundan da anlaşılacağı üzere esnaf muaflığı aslında istisnâî bazı **ticarî kazançlara ilişkin olan bir stopaj yolu ile vergileme usulünden başka** bir şey değildir.

Vergiden muaf esnafa yapılan ödemelere ilişkin stopaj oranı, el emeğine dayalı emtia bedelleri ve bunların imali karşılığında ödenen hizmet bedelleri ile hurda mal alımlarında % 2, diğer mal alımlarında % 5 ve diğer hizmet alımları ile bedeli birbirinden ayrılamayan mal ve hizmet alımlarında %10'dur (Md:94/13). Milli Piyango bayileri ve kapı kapı dolaşarak tüketiciye satış yapanlara yapılan komisyon vs. ödemeleri (Md. 94/10) ile PTT acentelerine yapılan komisyon ödemelerinde (Md:94/12) oran % 20'dir.

#### 2.1.2. Basit Usulde Vergiye Tâbi Ticarî Kazançlar :

İş hacmi belli bir seviyenin altında olan ticarî kazanç sahiplerine uygulanan bu usulde, ticarî kazancın defter tutulmaksızın belgeye dayalı hâsılat ve giderlerin mukayesesi suretiyle tespiti (Md:46) ve yıllık beyan esasında vergilenmesi (Md:91) söz konusudur.

Basit usule tâbi olmanın genel ve özel şartları ile bu usulden yararlanamayacak olanlar GVK'nun sırası ile 47,48 ve 51'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Kanunda yer alan genel ve özel şartlara ilişkin hâdler 2009 yılı için Bakanlar Kurulu'nca yetki kullanılmadığından yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle tespit edilmiş ve 270 serî no.lu GV Genel Tebliği ile ilan edilmiş bulunmaktadır.<sup>(1)</sup>

Kazancı basit usulde tespit edilen ticarî kazançtan ibaret bulunanlar, yıllık beyannamelerini yetkili vergi dairesine, izleyen yılın **Şubat ayının 25'ine** kadar vermek ve tarh edilen vergilerini Şubat ve Haziran aylarında (ay sonuna kadar) olmak üzere eşit iki taksit halinde ödemek zorundadırlar (GVKnun 92 ve 117/1'inci maddeleri).

Basit usule tâbi olanlardan, diğer gelir unsurları dolayısıyla yıllık beyanname vermek zorunda olanlar, bu gelir unsurları için verecekleri yıllık beyannameye basit usule tabî kazançlarını da dâhil ederler ve beyan ve ödeme süreleri açısından genel esaslara tâbi olurlar. (Beyan 25 Mart akşamına kadar, ödeme Mart ve Temmuz aylarında iki eşit taksitte)

#### 2.1.3. Arızî Ticarî Kazançlar :

<sup>1</sup> ( ) 2008 yılı için 266 ve 2009 yılı için ise 270 serî no.lu GV Genel Tebliği ile tespit edilen hâdler, aşağıda mukayeseli olarak gösterilmiştir.

2008 Yılı için (TL)2009 Yılı için (TL)- Yıllık kira bedeline ilişkin genel şart :Büyükşehir Belediye sınırları içinde3.900,004.300Diğer yerlerde2.700,003.000- Yıllık alım-satım tutarlarına ilişkin özel şart: Yıllım alım tutarı56.000,0060.000Yıllık satış tutarı80.000,0089.000Yıllık iş hâsılatı27.000,0030.000Yıllık satış ve iş hâsılatı toplamı56.000,0060.000

Ticarî muamelelerin arızî olarak yapılmasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar, ziraî ve meslekî nitelikteki diğer arızî kazançlarla birlikte “Arızî Kazançlar” ismini taşıyan ayrı bir gelir unsuru teşkil etmektedir (Md:82).

Bu sebepledir ki bunlar hakkında arızî kazançlara ilişkin bölümde bilgi verilecektir.

#### 2.1.4. Yıllık Beyan Esasında Vergiye Tâbi Ticarî Kazançlar :

Ticarî ve sınaî faaliyetlerden elde edilen ticarî kazançlardan, yukarıda açıklananlar dışında kalanlar, tutulan defterlere dayanılarak bilânço veya işletme esasına göre tespit edilir ve yıllık beyan esasında vergiye tâbi tutulur (Md:38 ve 39). Safî kazancın tespiti sırasında hâsılatından indirilmesi kabul edilen ve edilmeyen giderler 40 ve 41 inci maddelerde yer almaktadır.

Birden fazla takvim yılına sirayet eden inşaat ve onarma işlerine ait özel esaslar Kanunun 42 ilâ 44'üncü maddelerinde ve ulaştırma işlerine ait kazançların ne şekilde tespit edileceği ise 45'inci maddede düzenlenmiştir.

Ticari kazançta uygulanacak istisnalar ve indirimler şunlardır :

- PTT acentelerinde kazanç istisnası (Mük.Md.18)
- Sergi ve panayır istisnası (Md.30)
- Serbest bölgelerde elde edilen kazançlara ilişkin istisna (3218 sayılı Serbest Bölgeler Kanunu Geç. Md. 3)
- Eğitim ve öğretim işletmelerinde kazanç istisnası (Md.20)
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde yürütülen yazılım ve AR-GE faaliyetinden elde edilen kazançlara ilişkin istisna (4691 sayılı Kanun Geç.Md.2)
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerin işletilmesinden ve devrinden elde edilecek kazançlara ilişkin istisna (4490 sayılı Kanun Md.12)
- Yatırım indirimi (GVK Geç. Md.69) <sup>(2)</sup>
- 4325 sayılı Kanuna göre uygulanan gelir vergisi indirimi
- 5811 sayılı Kanun'un geçici 1'inci maddesi kapsamındaki kazançlar

#### 2.2. ZİRAÎ KAZANÇLAR :

GVK'nun 52'inci maddesinde, ziraî faaliyetlerden doğan kazancın ziraî kazanç olduğu belirtildikten sonra ziraî faaliyet, ziraî işletme, çiftçi ve mahsul kavramları tanımlanmıştır.

<sup>2</sup>( ) 5479 sayılı Kanunla yatırım indirimi 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış, ancak GVK'na eklenen geçici 69'uncu madde ile, geçmişle ilgili bazı yatırımlara, indirim tutarlarının 31.12.2005 tarihinde geçerli hükümlere göre hesaplanması ve indirim dışı kazançların o tarihteki gelir vergisi oranları üzerinden vergilenmesi şartıyla belli bir süre yatırım indiriminden yararlanma imkanı sağlanmıştır. Buna göre, hak kazanılan yatırım indirimi tutarlarının 2006, 2007 ve en son 2008 yılı kazançlarından indirilmesi ve bu süre ile sınırlı olmak üzere, izleyen geçici vergi dönemlerine ve yıllara aktarılan indirim haklarının, ek 1 ilâ 6 ncı maddeler kapsamında düzenlenen teşvik belgesi kapsamında 31.12.2005 tarihine kadar yapılan (eski hükümlere tâbi) harcamalar dolayısıyla hak kazanılan indirimlerde yeniden değerlendirme oranında (2008 yılı için %12 ), GV' nun mülga 19 uncu maddesi kapsamında 01.01.2006 tarihinden önce başlanan yatırımlara ait harcamalar dolayısıyla hak kazanılan indirimlerde ise ÜFE' de meydana gelen artış oranında (2008 yılı için %8,11) artırılarak dikkate alınması gerekir. (2009/4 sayılı Duyurumuz) Bilindiği gibi, mükelleflerin yatırım indiriminden yararlanıp yararlanmama konusundaki tercihlerini ilk geçici vergi dönemine ilişkin beyannamenin verildiği tarihe kadar belirlemeleri gerekmektedir. Bu süre içinde 2008 yılı için indirimden yararlanma yönünde tercihte bulunmuş gelir vergisi mükellefleri yıllık gelir vergisi beyannamesi üzerinde de yatırım indirimi uygulayacaklardır. Çünkü Maliye Bakanlığı'nın görüşüne göre, yatırım indiriminden yararlanma konusundaki tercihin her yıl farklı şekilde kullanılması ihtiyarî ve mümkün olmakla beraber, her yıla ait tercihin o yılların ilk geçici vergi beyanname verme süresi içinde yapılması ve o yılın tamamında ve yıllık beyannamede bu tercihe uyulması zorunluluğu vardır (3 No.lu K.V.K. Sirküleri).

Ziraî kazançların tamamı, herhangi bir muafiyet ve istisna söz konusu olmaksızın gelir vergisine tâbidir.

Ziraî kazançlar, biri **gerçek usul** ve diğeri de **stopaj usulü** olmak üzere, sadece iki usule göre vergiye tâbi bulunmaktadır (Md:53).

### 2.2.1. Stopaj Usulüne Göre Vergiye Tâbi Ziraî Kazançlar :

GVK'nun 54'üncü maddesinde yazılı işletme büyüklüğü ölçüsünü aşan çiftçiler ile bir adet biçerdövere veya bu nitelikteki bir motorlu araca, yahut on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olan çiftçilerin kazançları, gerçek usulde tespit edilerek yıllık beyan esasına göre, diğer bütün çiftçilerin kazançları ise gayrisafî tutarları üzerinden stopaj esasına göre vergiye tâbi tutulur. Bunlar beyanname vermezler. (GVK'nun geçici 45/2 maddesi hükmüne göre on yaşına kadar ikiden fazla traktöre sahip olma ölçüsü, bunların çiftçilerin kendi işlerinde kullanılmaları şartı ile 4368 Sayılı Kanunla eklenen bu hükmün tarihi olan 29.07.1998 tarihinden itibaren 10 yıl süre ile dikkate alınmayacaktır.)

GVK'nun 94/11'inci maddesine göre, çiftçilere, bunlardan satın alınan mahsuller ve hizmetler için yapılan ödemelerden kesilecek vergi oranları, 01.08.1995 tarihinden geçerli olmak üzere 95/7137 Sayılı Kararname tespit edilmiştir. Halen geçerli olan stopaj GV oranları şöyledir :

- Hayvanlar ve bunların mahsulleri ile kara ve su avcılığı mahsulleri için, ticaret borsalarında tescil ettirilerek satın alınanlarda % 1 ve diğerlerinde % 2
- Bunlar dışında kalan diğer tüm ziraî mahsuller için, ticaret borsalarına tescil ettirilerek satın alınanlarda % 2 ve diğerlerinde % 4
- Ziraî faaliyet kapsamında ifa edilen hizmetlerden orman ürünlerine ilişkin olanlarda % 2 ve diğerlerinde % 4
- Çiftçilere yapılan, doğrudan gelir desteği ve alternatif ürün ödemelerinde % 0'dır.

Gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar için yıllık beyanname verilmesi ve diğer gelirler için yıllık beyanname verilmesi halinde bunların beyannameye dahil edilmesi mümkün değildir (Md:86/1-a).

Ziraî ürün bedelleri üzerinden tevkif edilen vergilerin, tevkif yolu ile ödenen diğer vergilerde olduğu gibi, mutlaka aylık olarak, ertesi ayın 23'üncü günü akşamına kadar (Md:98) muhtasar beyanname ile beyan edilmesi ve tarh edilen verginin beyannamenin verildiği ayın 26'ncı günü akşamına kadar ödenmesi gerekmektedir (Md:119). Ziraî ürün tevkifatları açısından üç ayda bir beyan usulü geçerli olmayıp, her ay muhtasar beyanname verilmesi şarttır.

### 2.2.2. Gerçek Usulde (Yıllık Beyan Esasında) Vergiye Tâbi Ziraî Kazançlar :

Ziraî kazancın gerçek usulde tespiti, esas itibariyle ziraî işletme hesabı esasına göre yapılır. Bu esasa göre ziraî kazanç, hâsılat ile giderler arasındaki farktır (Md:55). Hâsılatın hangi unsurlardan oluştuğu, Kanunun 56'ncı, giderlerin neler olduğu 57'nci ve hâsılattan indirilmeyecek giderler 58'inci maddesinde açıklanmıştır. Ziraî istihsalde kullanılan gayrimenkullerin (bina ve arazi) satışından doğan kârlar ve zararlar hâsılatı dâhil edilmez (Md:56/5). Bu usule göre yapılacak tespit sırasında, hesap dönemi başında mevcut mahsullerin değeri giderlere, hesap dönemi sonunda mevcut olanların değeri ise hâsılatı ilâve edilir (Md:55).

Gerçek usulde vergiye tâbi ziraî kazancın işletme esasına göre tespiti kural olmakla beraber, dileyen çiftçilerin, yazılı talepte bulunmak şartı ile, müteakip yıldan itibaren bilânço esasına tâbi olmaları mümkündür. Bu takdirde, iki yıl geçmedikçe bilânço esasından dönülemez, kazancın bu esasa göre tespiti, 56 ilâ 58'inci maddelerde yazılı kurallara uyularak özsermaye mukayesesi suretiyle yapılır (Md:59).

### 2.3. ÜCRETLER :

GVK'nun 61'inci maddesine göre ücret, işverene tabi ve belirli bir işyerine bağlı olarak çalışanlara hizmet karşılığı verilen para ve ayınlar ile sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatlerdir. Ücretin ödenek, tazminat, kasa tazminatı (mali sorumluluk tazminatı), tahsisat, zam, avans, aidat, huzur hakkı, prim, ikramiye, gider karşılığı veya başka adlar altında ödenmiş olması veya bir ortaklık münasebeti niteliğinde olmamak şartı ile kazancın belli bir yüzdesi şeklinde tayin edilmiş bulunması onun mahiyetini değiştirmez.

Aşağıda belirtilen ödemeler de ücret sayılır:

- GVK'nun 23'üncü maddesinin 11 numaralı bendine göre istisna dışında kalan emeklilik, malüliyet, dul ve yetim aylıkları <sup>(3)</sup>,
- Evvelce yapılmış veya gelecekte yapılacak hizmetler karşılığında verilen para ve ayınlarla sağlanan diğer menfaatler,
- Türkiye Büyük Millet Meclisi, il genel meclisi ve belediye meclisi üyeleri ile özel kanunlarına veya idari kararlara göre kurulan daimi veya geçici bütün komisyonların üyelerine ve yukarıda sayılanlara benzeyen diğer kimselere bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Yönetim ve denetim kurulları başkanı ve üyeleriyle tasfiye memurlarına bu sıfatları dolayısıyla ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Bilirkişilere, resmî arabuluculara, eksperlere, spor hakemlerine ve her türlü yarışma jürisi üyelerine ödenen veya sağlanan para, ayın ve menfaatler,
- Sporculara transfer ücreti veya sair adlarla yapılan ödemeler ve sağlanan menfaatler.

Vergi karnesi esasına göre götürü vergiye tâbi “diğer ücretler” bir tarafa bırakılacak olursa, ücretlerden Kanunda belirtilen istisnalar dışında kalanlar, esas itibarıyla stopaj usulünde ve istisnaen de yıllık beyan esasında vergiye tâbidir.

GVK'nun 63'üncü maddesine göre, ücretin safi tutarı tespit edilirken aşağıdaki indirimler yapılır :

- Emekli aidatı ve sosyal sigorta primleri,
- Sosyal güvenlik destekleme primi,
- OYAK ve benzeri kumu kurumlarınca yapılan yasal kesintiler,
- Şahıs sigorta primleri ve bireysel emeklilik katkı payları,
- İşçi sendikalarına ödenen aidatlar.

Bilindiği gibi, 5615 sayılı Kanunla ücretlilerde **vergi indirimi** 1.1.2007 tarihinden geçerli olmak üzere kaldırılmış, yerine 1.1.2008 tarihinden geçerli olmak üzere asgari geçim indirimi getirilmiştir. <sup>(4)</sup>

2007 yılında ücretlere ilişkin vergileme rejiminin ne olduğu aşağıda kısaca açıklanmıştır.

### 2.3.1. Vergiden Müstesna Ücretler :

GVK'nun 23 üncü maddesinde 15 bent halinde sayılan ücretlerle 24 ilâ 29'üncü maddelerinde sayılan ücret niteliğindeki çeşitli ödemeler gelir vergisinden müstesnadır.

<sup>3</sup>( ) Kanun'la kurulan emekli sandıkları ile 506 sayılı Sosyal Sigortalar Kanunu'nun geçici 20'nci maddesinde belirtilen bankalar, sigorta ve reasürans şirketleri, ticaret odaları, sanayi odaları, borsalar veya bunların teşkil ettikleri birliklerin personellerinin malullük, yaşlılık ve ölümünde yardım yapmak üzere kurulan sandıklardan ödenen ve en yüksek devlet memuruna ödenen tutarı aşmayan kısım istisna kapsamındadır.

<sup>4</sup>( ) 2008 yılı için geçerli asgari geçim indirimi tutarları 2008/24 sayılı Sirkülerimizde gösterilmiştir. 2009 yılında geçerli olacak tutarlar ise 2009/14 sayılı Sirkülerimizde yer almaktadır.

Ayrıca muhtelif özeti kanunlarla da bölgesel ve sektörel teşvikler kapsamında gelir vergisinden istisna edilmiş ücretler söz konusudur. Bunların en yaygın olarak rastlananları şunlardır:

- Serbest bölgelerde 6.2.2004 tarihinden önce alınmış olan ruhsat sahibi kullanıcılar tarafından istihdam edilen ücretliler (ruhsat süresinin sonuna kadar ve her hal ve karda 31.12.2008 tarihine kadar),
- 5084 sayılı Kanun kapsamında bazı illerde çalıştırılan ücretliler,
- Teknoloji geliştirme bölgelerinde çalıştırılan araştırmacı, yazılımcı, Ar-Ge personeli,
- Türk Uluslararası Gemi Siciline kayıtlı gemilerde çalıştırılan gemi adamları,
- Kültür Yatırımlarını ve Girişimlerini Teşvik Kanunu kapsamında belge almış kurumlar vergisi mükellefleri tarafından belge kapsamındaki yatırım veya girişimde çalıştırılan ücretliler.

GVK'nun, yukarıda sözü edilen maddelerinde yer alan ücretlere ilişkin indirim ve istisnalardan tutarı belli bir hâd ile sınırlı olanların başlıcaları, aşağıda açıklanmıştır.

• **Sakatlık İndirimi :**

GVK'nun 31 inci maddesine göre, çalışma gücünün asgarî % 80'ini kaybetmiş bulunan hizmet erbabı birinci derece sakat, asgarî % 60'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ikinci derece sakat, asgarî % 40'ını kaybetmiş bulunan hizmet erbabı ise üçüncü derece sakat sayılır ve aşağıda sakatlık dereceleri itibariyle belirlenen aylık tutarlar, hizmet erbabının ücretinden indirilir.

Asgari Çalışma Gücü Kaybı	Sakatlık Derecesi	Yararlanılacak Aylık Sakatlık İndirimi Tutarı (YTL)	
		2008 Yılı <sup>(5)</sup>	2009 Yılı <sup>(6)</sup>
%80	1	600,00	670
%60	2	300,00	330
%40	3	150,00	160

• **Çocuk (Aile) Zammı :**

GVK'nun 25/4 üncü maddesi hükmüne göre hizmet erbabına ödenen çocuk zamları, Devletçe verilen miktarları aşmamak şartı ile vergiden müstesnadır.

Bu esasa göre, 2008 yılında vergiden müstesna olan çocuk zammı tutarları, aşağıda gösterilmiştir.<sup>(7)</sup>

	Yılın İlk Yarısında (YTL)	Yılın İkinci Yarısında (YTL)
1. Sadece bir çocuğu olan aileler		
a) 6 yaşından küçük çocuk için	24,66	25,16
b) 6 yaşından büyük çocuk için	12,33	12,58
2. Birden fazla çocuğu olan aileler		
a) Mevcut çocuklarından sadece biri 0-6 yaşında olanlarda	36,99	37,74
b) Mevcut çocuklardan birden fazlası 0-6 yaşında olanlarda	49,32	50,32
c) Mevcut çocuklardan tamamı 6 yaşından büyük olanlarda	24,66	25,16

Çocuk zamlarının bu hâdler dahilinde stopaj dışı tutulmasına ilişkin esaslar, 2005/85 sayılı Sirkülerimizde açıklanmıştır.

• **İşyeri Dışında Yemek Bedeli İstisnası (Md:23/8) :**

<sup>5</sup>(i) 2008 yılı için geçerli sakatlık indirimi tutarları 266 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

<sup>6</sup>(i) 2009 yılı için geçerli sakatlık indirimi tutarları 270 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile belirlenmiştir.

<sup>7</sup>(i) (2008/3 sayılı Sirkülerimiz)

GVK'nun 23/8 inci maddesine göre, hizmet erbabına işyeri ve müştemilâtında yemek verilmeyen hallerde, çalışılan günler için ödenebilecek günlük yemek bedeli 2008 yılı için 266 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile KDV hariç 9,00 YTL ve KDV dahil 9,72 YTL olarak belirlenmiştir. ( 266 Serî No.lu GV Genel Tebliği ve 2008/16 sayılı Sirkülerimiz)

Bu hâd, 2009 yılı için, yeniden değerlendirme oranında artarak KDV hariç 10 YTL. ve KDV dâhil 10,8 YTL olarak tespit edilmiş bulunmaktadır.(270 no.lu GVK Genel Tebliği)

Hizmet erbabına yemek yedirmek suretiyle sağlanan menfaatlerin vergisel açıdan durumu 2002/17 sayılı Sirkülerimizde etraflı bir biçimde açıklanmıştır.

• **Kıdem Tazminatı :**

GVK'nun 25/7 nci maddesi delâletiyle 1475 sayılı İş Kanunu'nun 14 üncü maddesi hükmüne göre, hizmet erbabına vergiden istisna edilerek ödenebilecek kıdem tazminatının yıllık tutarı en yüksek Devlet memuruna bir hizmet yılı için ödenecek azamî emeklilik ikramiyesi tutarını geçemez.

Buna göre kıdem tazminatının tavanı, yılının ilk yarısı için 2.087,92 YTL ve ikinci yarısı için ise 2.173,18 YTL olarak teşekkül etmiştir. (2008/2 sayılı Sirkülerimiz ve 2008/79 No.lu Duyurumuz)

2009 yılında ödenecek kıdem tazminatları için bu tutar, sırası ile 2.260,05 YTL ve 2.365,16 YTL'dir. (2009/23 sayılı Sirkülerimiz)

Kıdem tazminatına ilişkin esaslar 1998/69 No.lu Sirkülerimizde açıklanmış olup halen dahî geçerliliğini korumaktadır.

• **Harcırah Gündelikleri :**

GVK'nun 24 üncü maddesi hükmüne göre, Devlet'çe Harcırah Kanunu'na göre verilen gündeliklerin en yüksek hâddini aşmayan gündelik tutarları, gelir vergisinden müstesnadır.

5724 Sayılı Bütçe Kanunu'na ekli (H) cetvelinde, Harcırah Kanunu'na göre yurt içi seyahatler nedeniyle 2008 yılında en yüksek Devlet memuru sayılan Başbakanlık müsteşarına 2008 yılında verilecek harcırah tutarı, günlük 35 YTL olarak belirlendiği cihetle verilen harcırah gündeliklerinin bunu aşan kısmı vergiye tabidir. (2008/35 sayılı Sirkülerimiz)

K.K.T.C. ne yapılacak seyahatlerde ödenebilecek en yüksek harcırah gündeliği tutarının 2008 yılındaki en yüksek hâddi ise, 2008/13252 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile belirlenmiş olup 88 YTL'dir. (2008/35 sayılı Sirkülerimiz)

Diğer dış ülkelere yapılacak seyahatlerde ödenecek harcırah gündeliği tutarları ise ülkeden ülkeye değişmekte olup, 2008 yılında geçerli olan tutarlar 2008/35 sayılı Sirkülerimizde bir liste halinde gösterilmiştir.

Hemen belirtmek gerekir ki, 2009 yılında yurt içi seyahatler nedeniyle ödenecek en yüksek harcırah gündeliği tutarları 2009/26 sayılı Sirkülerimizde belirtildiği üzere 37,50 YTL'dir.

Yurt içi ve yurt dışı iş seyahatlerine ilişkin esaslar hakkında geniş bilgi 2009/37 sayılı Sirkülerimizde bulunmaktadır.

**2.3.2. Vergi Karnesi Esasına Göre Götürü Usulde Vergiye Tâbi “Diğer Ücretler” :**

GVK'nun 64'üncü maddesi hükmüne göre, aşağıda sayılan hizmet erbabı, vergi karnesi esasına göre götürü bir şekilde vergiye tâbi bulunmaktadır :

- Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar ;
- Özel hizmetlerde çalışan şoförler ;



- Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri ;
- Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar ;
- Gerçek ücretlerinin tespitine imkân olmaması sebebiyle Danıştay'ın müsbet mütâleası ile Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar.

*"Diğer ücretler"*, bu ücret sahiplerinin ikametgâhlarının veya çalışma yerlerinin vergi dairesince, 16 yaşından büyük işçilere ilişkin asgarî ücretin brüt tutarının %25'i matrah ittihaz edilmek ve ücretlere ilişkin yıllık vergi tarifesi uygulanmak suretiyle vergi karnesi esasında vergiye tabidir.

*"Diğer ücretlerin"* matrahına, tarhına ve ödenmesine ilişkin esaslar GVK'nun 64, 106/2, 108/3, 109/2, 110 ve 118'inci maddelerinde yer almaktadır.

### 2.3.3. Stopaj Esasında Vergiye Tâbi Ücretler :

Ücretlerin ve ücret sayılan ödemelerin, bunların gerçek tutarlarına, ücretlere ilişkin yıllık gelir vergisi tarifesi uygulanmak suretiyle aylık (10 ve daha az hizmet erbabı çalışanlarda 3 aylık) dönemler itibarıyla verilecek muhtasar beyannamelere istinaden vergilendirilmesi esastır. Tevkif edilen vergiler, ertesi ayın 23'üncü günü akşamına kadar vergi dairesine verilir ve aynı ayın 26 ncı günü akşamına kadar ödenir. (Md:98 ve 119)

Tevkifata tabi tutulmuş bulunan bu ücretler için GVK'nun 86/1-b maddesinde belirtilen esaslara göre yıllık beyanname verilmesine gerek bulunmadığı durumlarda, söz konusu kesinti nihai vergi niteliğini alır.

Sözü edilen 86'ncı maddenin, 1'inci fıkrasının (b) bendi hükmüne göre, 2008 yılında elde edilen tevkif yolu ile vergiye tâbi tutulmuş ücretlerden :

- a) Tek işverenden alınan ücretler, bunların yıllık tutarı ne olursa olsun, beyana tâbi olmayıp stopaj yoluyla vergiye tâbidir (Md: 86/1-b'de yer alan, parantez dışındaki hüküm).
- b) Birden fazla işverenden alınan ücretlere gelince, birinciden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin yıllık toplamının, yıllık gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2008 yılında 19.800,- YTL)<sup>8)</sup> aşmaması şartı ile bunlar da, ilk işverenden alınan ücretlerin yıllık tutarı ne olursa olsun onunla birlikte, keza yıllık beyan esasında değil, stopaj esasında vergiye tâbi tutulacaktır. (Md:86/1-b'de yer alan parantez içindeki hüküm).
- c) Birinciden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin yıllık toplamının 19.800 YTL'lik yıllık beyan sınırını aşması halinde, ilk işverenden alınan ücret de dâhil olmak üzere, ücret gelirlerinin tamamı beyan esasında vergiye tâbi olur.
- c) Yukarıdaki kuralların uygulanması sırasında ilk işverenden alınan ücretin, hangi işverenden alınan ücret olduğu Kanunda belirlenmemiş olduğu cihetle, hizmet erbabı tarafından serbestçe tayin edilecek ve herhalde en yüksek ücretin ilk işverenden alınan ücret sayılması yoluna gidilecektir.

Diğer taraftan, birinciden sonraki işverenlerden alınan ücretler toplamının yıllık beyan sınırını aşması halinde, sadece sonraki işverenden alınan ücretler değil, onlarla birlikte ilk işverenden alınan ücretler de beyana tâbi olacaktır.

Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılan 16 Sayılı GV Sirkülerinin 3.2. numaralı bölümünde yer alan açıklamalar ve örnekler bu istikamettir.

- e) Yukarıdaki açıklamaları örneklerle izah etmek gerekirse :

- Bir kimsenin 2008 yılında birinci işverenden aldığı stopaja tâbi tutulmuş yıllık ücret toplamı 240.000 YTL ve birinciden sonraki işverenlerden aldığı ücretlerin yıllık toplamı da 20.000 YTL. ise 19.800 YTL'lik yıllık beyan sınırının aşılmış olması sebebiyle, birden fazla işverenden alınan bu ücretlerin tamamı, 260.000 YTL. olarak yıllık beyan esasında vergiye tâbi tutulacaktır.

<sup>8)</sup> (I) 2009 yılına ilişkin beyan sınırı 22.000 YTL'dir. (271 no.lu GVK Genel Tebliği)

- Buna karşılık, aynı kimsenin birinciden sonraki işverenlerden aldığı stopaja tâbi ücretlerin yıllık toplamı 15.000 YTL. ise, yıllık beyan sınırı olan 19.800 YTL. nın aşılmamış olması sebebiyle toplamı 255.000 YTL olan bu ücretlerin tamamı, yıllık beyan esasına göre değil stopaj esasına göre vergiye tâbi olacak, yani bunlar üzerinden tevkif suretiyle alınan vergiler, nihaî bir vergi niteliği kazanacaktır.
- İkinci alternatifte, vergiye tâbi yıllık gelir toplamının tevkif yoluyla vergilenmiş olsun veya olmasın menkul ve gayrimenkul sermaye iratları dâhil, yıllık beyan sınırı olan 19.800,- YTL.'ni aşması, örneğin 21.000,- YTL. olması halinde, sadece bu tutar içinde yer alan tevkif suretiyle vergilenmiş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları beyana tâbi olacak ve beyana tâbi olmayan birden fazla işverenden alınmış ücretlerin durumu değişmeyecektir.

#### 2.3.4. Stopaj Esasında Düz Oran Üzerinden Vergiye Tâbi Sporcu Ücretleri :

GVK'nun geçici 72'nci maddesi hükmüne göre, sporculara ücret olarak yapılan ödemeler, 31.12.2017 tarihine kadar gelir vergisinden müstesnadır. Aynı maddeye göre, bu istisnanın tevkif yolu ile ödenecek olan vergiye şümûlû olmadığı cihetle, söz konusu ücretler stopaj yapılarak vergilenmektedir. Stopaj oranları 1. lig için % 15, 2. lig için % 10, diğer ligler ve lig usulüne tabi olmayan spor dalları için % 15'dir. (2008/73 no.lu Sirkülerimiz)

GVK'nun geçici 68 inci madde hükmüne göre, 31.12.2010 tarihine kadar Türkiye Jokey Kulübüncü organize edilen yarışmalarda atların jokeyleri, jokey yamakları ve antrenörlerine ücret olarak yapılan ödemeler %20 oranında gelir vergisi tevkifatına tâbidir. Ödemeyi yapanın 94 üncü madde kapsamında tevkifat yapma zorunluluğu bulunup bulunmamasının ve 23 üncü maddenin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde düzenlenmiş olan istisnanın tevkif yoluyla ödenecek gelir vergisine etkisi yoktur. Türkiye Jokey Kulübü aracılığıyla yapılan ücret ödemelerinde gelir vergisi tevkifatı bu kulüp tarafından yerine getirilmektedir. Bakanlar Kurulu %20 oranını %25 oranına kadar artırmaya veya kanunî oranına kadar indirmeye yetkilidir. Ancak, bugüne kadar bu yetki kullanılmamıştır.

Tevkif suretiyle vergilendirilmiş bulunan yukarıdaki gelirler için yıllık beyanname verilmez. Diğer gelirler nedeniyle beyanname verilmesi halinde de bu gelirler beyannameye dahil edilmez.

#### 2.3.5. Yıllık Beyan Esasında Vergiye Tâbi Ücretler :

Aşağıda sayılan ücretler, mutlak olarak, yıllık beyan esasında vergiye tâbidir :

- a) Birinciden sonraki işverenlerden alınanların tutarının, yıllık beyan sınırını (2008'de 19.800,- YTL.) aşması halinde birden fazla işverenden alınan ücretler :

Yukarıda açıklandığı üzere bu sınırın aşılması halinde sadece ikinci ve daha sonraki işverenlerden alınan 19.800,- YTL.'ni aşan ücretler değil, onlarla birlikte birinci işverenden alınan ücretler de yıllık beyan esasında vergiye tâbidir.

- b) Tevkifata Tâbi Olmayan Ücretler :

Bunlar, yabancı bir ülkedeki işverenden doğrudan doğruya alınan ücretler ve yabancı elçilik ve konsolosluklarda çalışan ve aranan şartların mevcut olmaması sebebiyle 16'ncı maddedeki istisnadan yararlanamayan memur ve hizmetlilere ödenen ücretler ile Maliye Bakanlığı'nca yıllık beyanname ile bildirilmesinde zâruret görülen ödemelerdir (Md:95/1-3).

- c) Kanunen Tevkifata Tabi Olduğu Halde Fiilen Üzerinden Tevkifat Yapılmayan Ücretler :

Türkiye'de elde edilmesine ve stopaja tâbi olmasına rağmen, ödemeyi yapan işverenler tarafından vergi tevkifatına tâbi tutulmamış olan ücretlerin de, yıllık beyan esasında vergiye tâbi olması gerektiği yolunda görüşlere rastlanmaktadır. Stopaja tâbi vergilerin sorumlusu ve muhatabı, ödemeyi yapan işveren olduğu, dolayısıyla de bu yolla ziyaa uğratılan verginin, vergi için hizmet erbabına rücû hakkı saklı olmak kaydı ile, cezası ile birlikte vergi sorumlusuna tarh edilmesi gerektiği halde (V.U.K. Md:11), böyle yapılmayıp yıllık beyanname vermeyerek vergisini ödemeyen hizmet erbabını cezalı vergi tarhiyatına muhatap kılan bu

anlayış, bize göre hatalıdır. Aynı hatalı anlayış diğer gelir unsurlarında da mevcuttur. Böyle hallerde VUK'nun 11 inci maddesinde öngörülen müteselsil sorumluluk hükmünün uygulanması ve sadece işverenden tahsili imkânsız hale gelen vergi ve cezanın hizmet erbabından alınması isabetli olur.

#### 2.4. SERBEST MESLEK KAZANÇLARI :

GVK'nun 65'inci maddesinde, her türlü serbest meslek faaliyetinden doğan kazancın serbest meslek kazancı olduğu açıklandıktan sonra, serbest meslek faaliyetinin tarifi yapılmış ve 66'ncı maddede serbest meslek faaliyetini mütad meslek halinde ifa edenlerin serbest meslek erbabı olduğu belirtilerek, yaptıkları işler dolayısıyla serbest meslek erbabı sayılan meslek mensupları sıralanmıştır. Ayrıca Kanunun 67'inci maddesinde, serbest meslek kazancının tespit şekli ve 68'inci maddesinde de serbest meslek kazancının tespiti sırasında indirilecek meslekî giderler açıklanmıştır.

Serbest meslek kazançlarına ilişkin tek istisna olan telif kazançları istisnası ise Kanunun 18'inci maddesinde düzenlenmiştir.

Serbest meslek erbabının küçük bir kısmı vergiden muaf tutulmuştur. Bunlar mesleği küçük yerleşim yerlerinde yapan ebe, arzuhalci, sağlık memuru gibi kişilerdir. (Md.66/5)

##### 2.4.1. Telif Kazançları İstisnası :

GVK'nun serbest meslek kazançlarında istisnadan söz eden 18'inci maddesi hükmüne göre, maddede tarifi yapılan telif kazançları, bunların kaynaklandığı telif ve ihtira beratları ne şekilde değerlendirilirse değerlendirilsin, devamlı veya arızî olup olmadığına bakılmaksızın, gerek bunların sahipleri ve gerekse kanunî mirasçıları açısından, tümüyle vergiden müstesnadır.

Şu var ki, 18'inci maddenin son fıkrasında yer alan hükme göre, bu istisnanın tevkif yolu ile ödenecek vergiye şümûlü bulunmamakta ve bu sebeple telif gelirinin, 94'üncü madde uyarınca kesinti yapmak zorunda olanlardan sağlanması halinde, ödeme yapanların bunun üzerinden, GVK Md:94/2-a gereğince, % 17 oranında stopaj yapmış olmaları gerekmektedir.

##### 2.4.2. Serbest Meslek Kazançlarının Vergilendirilmesi :

Gerçek usulde kazanç, serbest meslek kazanç defterine istinaden, bir hesap dönemi içinde **tahsil edilen** para ve aylar ve diğer şekillerde sağlanan ve para ile temsil edilebilen menfaatler ile müşterilerden alınan gider karşılıkları toplamından, bu faaliyet dolayısıyla yapılan giderler indirilmek suretiyle tespit edilir (Md:67).

Serbest meslek kazancında nelerin hâsılât sayılacağı 67'nci maddede ve hâsılattan indirilecek giderler ise 68'inci maddede düzenlenmiştir.

Serbest meslek kazancının tespitinde aşağıda yazılı giderler hasılattan indirilir:

- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen genel giderler (ikametgâhlarının bir kısmını işyeri olarak kullananlar, ikametgâh için ödedikleri kiranın tamamı ile ısıtma ve aydınlatma gibi diğer giderlerin yarısını indirebilirler. İşyeri kendi mülkü olanlar kira yerine amortismanı, ikametgâhı kendi mülkü olup bunun bir kısmını işyeri olarak kullananlar amortismanın yarısını gider yazabilirler.),
- Hizmetli ve işçilerin işyerinde veya işyerinin müstemilatındaki iaşe ve ibate giderleri, tedavi ve ilaç giderleri, sigorta primleri ve emekli aidatı (bu primlerin ve aidatın geri alınmamak üzere Türkiye'de kain sigorta şirketlerine veya emekli ve yardım sandıklarına ödenmiş olması ve emekli ve yardım sandıklarının tüzel kişiliği haiz bulunmaları şartıyla) ile 27 nci maddede yazılı giyim giderleri,
- Mesleki faaliyetle ilgili seyahat ve ikamet giderleri (seyahat maksadının gerektirdiği süre ile sınırlı olmak şartıyla),

- Mesleki faaliyette kullanılan tesisat, demirbaş eşya ve envantere dahil taşıtlar için Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre ayrılan amortismanlar (amortismanı tâbi iktisadi kıymetlerin elden çıkarılması halinde aynı Kanunun 328 inci maddesine göre hesaplanacak zararlar dahil),
- Kiralanan veya envantere dahil olan ve işte kullanılan taşıtların giderleri.
- Alınan mesleki yayınlar için ödenen bedeller,
- Mesleki faaliyetin ifası için ödenen mal ve hizmet alım bedelleri,
- Serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla emekli sandıklarına ödenen giriş ve emeklilik aidatları ile mesleki teşekküllere ödenen aidatlar,
- Mesleki kazancın elde edilmesi ve idame ettirilmesi için ödenen meslek, ilan ve reklam vergileri ile iş yerleriyle ilgili aynı vergi, resim ve harçlar,
- Mesleki faaliyetle ilgili olarak kanun, ilam ve mukavelenameye göre ödenen tazminatlar.

Her türlü para cezaları ve vergi cezaları ile serbest meslek erbabının suçlarından doğan tazminatlar gider olarak indirilemez.

GVK'nun 94'üncü maddenin ilk fıkrasında sayılan, tevkifat yapmak zorunda olan şahıs ve kuruluşlar (vergi sorumluları) tarafından yapılan serbest meslek ödemeleri (noterlere yapılanlar hariç) aynı fıkranın 2'nci bendi hükmüne göre vergi tevkifatına tâbidir. Tevkifat oranı,

- Telif kazançlarında %17,
- Bunlar dışında kalan serbest meslek ödemelerinde % 20'dir. (Md:94/2-a ve b)

Dar mükellefiyete tabi olanlara telif ve patent haklarının satışından dolayı yapılan ödemelerden ise % 25 oranında vergi kesintisi yapılır. (Md.94/4)

Arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen hâsılat arızî kazanç sayılır (Md:82/II-4) ve tevsik edilmek kaydı ile yapılan giderler indirilmek suretiyle safî arızî kazanç tutarı tespit edilerek vergiye tâbi tutulur.(Md:82/II-2)

İster devamlı ve isterse arızî olsun serbest meslek kazançları yukarıda açıklanan şekilde tespit edilen safî tutarları üzerinden yıllık beyan esasında gelir vergisine tâbidir.

## 2.5. GAYRİMENKUL SERMAYE İRATLARI :

Gayrimenkul sermaye iradının tarifi GVK'nun 70'inci maddesinde yapılmış ve hangi mal ve hakların (telif hakları hariç), kimler tarafından kiraya verilmesinden elde edilen iratların gayrimenkul sermaye iradı sayılacağı aynı maddede belirtilmiştir. Maddenin son fıkrası hükmüne göre, vakıf gelirinden hizmet karşılığı olmaksızın alınan hisseler de gayrimenkul sermaye iradı sayılmaktadır.

Gayrimenkul sermaye iradında safî iradın nasıl hesaplanacağı 71'inci maddede, gayrisafî hâsılatın ne olduğu ise 72'nci maddede açıklanmış, 73'üncü maddede emsal kira bedeli tarif edilerek, beyan edilecek kira bedelinin bundan düşük olamayacağı belirtilmiş ve hangi hallerde emsal bedelinin uygulanmayacağı hükme bağlanmıştır. Kanunun 74'üncü maddesinde ise, safî iradın bulunması için gayrisafî hâsılatı indirecek gerçek veya götüre giderlerin neler olduğu açıklanmıştır. Gayrimenkul sermaye iratlarına ilişkin konut istisnası, Kanunun 21'inci maddesinde yer almaktadır.

### 2.5.1. Konut İstisnası :

GVK'nun 21 inci maddesi hükmüne göre, binaların konut olarak kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde elde edilen hâsılatın, belli bir kısmı gelir vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın tutarı 2008 yılı için 2.400 YTL. olup, bu istisna 2009 yılı için 2.600 TL'dir. (266 ve 270 Serî No.lu GV Genel Tebliği)

Birden fazla kişinin ortak olduğu konuttan elde edilen kira gelirin, her ortağın payına düşen kısım üzerinden ayrı ayrı 2.400 YTL.'lık istisna uygulanır.

Birden fazla konuttan kira geliri elde edenler, istisnayı kira gelirleri toplamına bir defa uygulayabilirler.

İstisna hâddinin üstünde kira hâsılatı elde edilmesine rağmen bunun beyan edilmemesi veya eksik beyan edilmesi halinde istisnadan yararlanılamaz.

Ticarî, ziraî veya meslekî kazançlarını beyan etmek zorunda olanların, konut istisnasından yararlanmaları mümkün değildir.

### 2.5.2. Gayrimenkul Sermaye İradının Safî Tutarının Tespiti :

Gayrimenkul sermaye iratlarında safî irat, tahsil edilen gayrisafî kira hâsılatından 74'üncü maddede sayılan giderler indirilmek suretiyle tespit olunur (Md: 71).

### 2.5.3. Gayrisafî Kira Hâsılatı :

Kanunun 70'inci maddesinde yazılı mal ve hakların kiraya verilmesinden bir takvim yılı içinde o yıla veya geçmiş yıllara ait olarak nakden veya ayın olarak tahsil edilmiş bulunan kira bedellerinin toplamı, gayrisafî kira hâsılatını teşkil eder. Özel maliyet konusu kıymetlerin, kiracı tarafından kira süresinin hitamında rayiç bedellerinden düşük bedelle veya bedelsiz olarak kiraya verene devrinden doğan menfaatler de hâsılatı dahildir.

Döviz cinsinden elde edilmiş kiralar, tahsil tarihindeki döviz alış kuru esas alınarak YTL'ye dönüştürülür. Kiranın ayın olması halinde ise, tahsil edilen ayın kiralar, VUK hükümlerine göre emsal bedeli ile paraya çevrilir.

Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri, emsal kira bedelinden düşük olamaz. (Md: 73)

Aşağıdaki hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz (Md: 73/1-4) :

- Boş kalan gayrimenkullerin muhafaza maksadıyla başkalarının ikâmetine bırakılması ;
- Konutların, mal sahiplerinin usul, fûru ve kardeşlerinin ikâmetine tahsis edilmesi (Bunlardan herbirinin ikâmetine birden fazla konut tahsis edilmişse, bu konutların yalnız birisi hakkında ve kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz) ;
- Mal sahibi ile akrabalarının aynı evde ikâmet etmesi ;
- Kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalar ;

1999/1 Serî No.lu GVK İç Genelgesine göre, elde edilen gerçek kira gelirinin kira sözleşmesi, ödemeye ilişkin banka dekontu veya havale makbuzu, vb. belgelerle veya kiracının ifadesi ile ispat veya tevsik edildiği durumlarda ayrıca emsal kira bedeli karşılaştırılması uygulaması yoluna gidilmemektedir. Sözü edilen ispat veya tevsik işlemine ise, ancak beyan edilen kira gelirinin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin karinelerin bulunması veya vergi incelemeleri sırasında yetkililerce talep edilmesi durumunda başvurulmaktadır.

Emsal kira bedeli, bina ve arazide, varsa bunların özel mercilerce veya mahkemelerce takdir ve tespit edilmiş kirası; yoksa VUK'na göre belirlenen vergi değerinin %5'idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bunların maliyet bedelinin ve bu bedel bilinmiyorsa VUK'nun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin %10'udur.

### 2.5.4. Gerçek Giderler :

İstisnaya isabet eden kısım hariç, kiraya veren tarafından kiraya verilen mal ve hak için yapılan her türlü idare, bakım, onarım, idame ve sigorta giderleri ile aynî vergi, resim, harçlar ve harcamalara iştirak payları, mukavelenameye, kanuna ve ilâma dayalı tazminatlar, varsa kiraya verilen mal ve haklar için ödenen kiralar ve faizler ile sahibi olduğu konutları kiraya verenlerin kira ile oturdukları sadece bir adet konutun kira bedeli (gider fazlası 88/III Madde uygulamasında gider fazlalığı sayılmaz) indirilecek başlıca gerçek giderlerdir. Para ve vergi cezaları, kira hâsılatından gider olarak indirilemez.

Gerçek gider usulünü tercih eden mükelleflerde, yukarıda sayılanlar dışında, sahip olduğu konutlardan birinden elde ettikleri kira bedelinden, iktisap bedelinin %5'i oranında bir indirimin, 5 yıl süre ile tenzili mümkündür. İndirim, giderlerin tenzilinden sonra kalan o konuta ait kira hâsılatına uygulanır ve artan bir kısım varsa bu tutar zarar mahsubunda nazara alınmaz (Md:74/4).

### 2.5.5. Götürü Gider :

Mükellefler, diledikleri takdirde 74'üncü maddede belirtilen gerçek giderlerine karşılık olmak üzere, hâsılatlarının (istisnaya isabet eden kısım hariç) %25'ini götürü gider olarak indirebilirler.

Bir mükellefin, tüm kira gelirleri için gerçek veya götürü gider usullerinden sadece birini tercih etmesi mümkündür. Gayrimenkullerden bir kısmı için gerçek ve diğerleri için götürü gider usulü uygulanamaz.

Götürü gider usulünü tercih edenler, iki yıl geçmedikçe bu usulden dönemezler. (Md:74/III-Fıkra)

### 2.5.6. Gayrimenkul Sermaye İratlarında Stopaj :

GVK'nun 94'üncü maddesinde sayılan kişi ve kuruluşlar tarafından ödenen tüm kira bedelleri yani işyeri kiralari, aynı maddenin 5/a-c bentleri gereğince %20 oranında gelir vergisi kesintisine tabidir. Stopaj yolu ile ödenen vergiler, yıllık beyan esasına göre vergiye tâbi olan mükelleflerde, beyanname üzerinden hesaplanan vergiden indirilir, beyana tabî olmayan mükellefler açısından ise nihaî vergi halini alır.

### 2.5.7. Yıllık Beyan Esasında Vergileme :

Gayrimenkul sermaye iratları prensip olarak yıllık beyan esasında vergiye tâbidir (GVK Md:85).

Ancak beyana tâbi yıllık gelirleri toplamı, 86'ncı maddenin 1'inci fıkrasının (a) bendinde zikredilen gerçek usulde vergilendirilmeyen ziraî kazançlar, Kanunun 75'inci maddesinin 15 numaralı bendinde yazılı menkul sermaye iratları ve kazanç ve iratların istisna hâdleri içinde kalan kısımları ile aynı fıkranın (b) bendinde zikredilen ücret ödemeleri hariç, yıllık beyan sınırını yani yıllık gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2008'de 19.800,-YTL) aşmayan tam mükellefler, Türkiye'de vergi tevkifatına tâbi tutulmuş gayrimenkul ve menkul sermaye iratları için yıllık gelir vergisi beyannamesi vermezler ve başka gelirleri için beyanname vermeleri halinde bu iratları beyannamelerine dâhil etmezler.

Menkul sermaye iratları ile birlikte gayrimenkul sermaye iratlarını da kapsayan, kanunî tutarı 2008 için yıllık 960,-YTL. olan önemsiz bir başka daha beyan eşiği mevcut olup, (266 no.lu GV Genel Tebliği) bundan menkul sermaye iratları ile ilgili bölümde söz edilecektir.

Buna göre,

- 2008 yılında elde ettiği konut kira geliri istisna tutarı olan 2.400 YTL'yi aşanlar,
- İşyeri kira geliri elde edenlerden, vergiye tabi gelirleri toplamı 2008 yılında beyan sınırı olan 19.800 YTL'yi aşanlar <sup>(9)</sup>,
- Diğer mal ve haklardan 2008 yılında 960 YTL'yi aşan miktarda kira geliri elde edenler, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorundadırlar.

### 2.6. MENKUL SERMAYE İRATLARI :

Sahibinin ticari, ziraî veya mesleki faaliyeti dışında nakdi sermaye veya para ile temsil edilen değerlerden oluşan sermaye dolayısıyla elde ettiği kar payı, faiz, kira ve benzeri iratlar menkul sermaye iradıdır. (Md.75)

<sup>9</sup>( ) *Beyan sınırının hesabında kiralardan istisna ve gider indirimi sonrası tutarlarının dikkate alınması gerekir. Ancak Maliye Bakanlığı'nın çıkardığı rehberde brüt kira tutarlarının dikkate alınması gerektiğini çağrıştıran ifadeler vardır. Bu görüşe katılmıyoruz.*

Kaynağı ne olursa olsun aşağıda yazılı iratlar menkul sermaye iradı sayılır:

- Her nevi hisse senetlerinin kâr payları (kurucu hisse senetleri ve diğer intifa hisse senetlerine verilen kâr payları ve pay sahiplerine hazırlık dönemi için faiz olarak veya başka adlarla yapılan her türlü ödemeler ile Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan yatırım fonları katılma belgelerine ödenen kâr payları ile konut finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetlere ve varlık finansmanı fonlarını temsilen ihraç edilen varlığa dayalı menkul kıymetlere ödenen faiz, kâr payı veya benzeri gelirler dahil.)
- İştirak hisselerinden doğan kazançlar (Limited Şirket ortaklarının, iş ortaklıklarının ortakları ve komanditerlerin kâr payları ile kooperatiflerin dağıttıkları kazançlar bu zümreye dahildir. Kooperatiflerin ortakları ile yaptıkları muamelelerden doğan kârların ortaklara, kooperatifle yaptıkları muameleler nispetinde tevzii, kazanç dağıtımı sayılmaz.),  
  
5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun 7 nci maddesindeki şartların birlikte gerçekleşmesi halinde, Türkiye'de yerleşik gerçek kişilerin doğrudan veya dolaylı olarak ayrı ayrı ya da birlikte sermayesinin, kâr payının veya oy kullanma hakkının en az % 50'sine sahip olmak suretiyle kontrol ettikleri yurt dışı iştiraklerinin kazançları dağıtılsın veya dağıtılmasın, iştirakin hesap döneminin kapandığı ayı içeren yıl itibarıyla dağıtılan kâr payı sayılır. Türkiye'de vergilendirilmiş kazancın iştirak tarafından sonradan dağıtılması durumunda, elde edilen kâr paylarının daha önce vergilendirilmiş kısmı bu tutardan indirilir.
- Kurumların yönetim kurulu başkan ve üyelerine verilen kar payları,
- Her nevi tahvil (ipotek finansmanı kuruluşları ve konut finansmanı kuruluşları tarafından ihraç edilen ipoteğe dayalı menkul kıymetler hariç ipotekli sermaye piyasası araçları, varlık teminatlı menkul kıymetler dahil) ve Hazine bonusu faizleri ile Toplu Konut İdaresi, Kamu Ortaklığı İdaresi ve Özelleştirme İdaresince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler (Döviz cinsinden yahut dövize, altına veya başka bir değere endeksli menkul kıymetlerin itfası sırasında oluşan değer artışları irat sayılmaz.),
- Her nevi alacak faizleri,
- Mevduat faizleri (Bankalara, bankelere, tasarruf sandıklarına, tevdiat kabul eden diğer müesseselere yatırılan vadeli, vadesiz paralara ödenen faizler, bunlar dışında kalan kişi ve kuruluşlardan devamlı olarak para toplama işi ile uğraşanların her ne şekilde ve ad altında olursa olsun toplanan paralara sağladıkları gelirler ve menfaatler ile bankalar ve 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanununa göre kurulan aracı kurumlar arasındaki borsa para piyasasında değerlendirilen paralara ödenen faizler de mevduat faizi sayılır.),
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller,
- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
- Faizsiz olarak kredi verenlere ödenen kâr payları ile kâr, ve zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ve katılım bankalarının kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları,
- Repo gelirleri,
- Tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları, yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından;

- a) On yıl süreyle prim, aidat veya katkı payı ödemedi ayrılanlara yapılan ödemeler,
- b) On yıl süreyle katkı payı ödemiş olmakla birlikte bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazanmadan ayrılanlar ile diğer sandık ve sigortalardan on yıl süreyle prim veya aidat ödeyenlere ve vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler,
- c) Bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemeler.

Yukarıda yazılı iratlar, bunları sağlayan sermaye sahibinin ticari faaliyetine bağlı bulunduğu takdirde, ticari kazancın tespitinde dikkate alınır.

Aynen gayrimenkul sermaye iratları gibi menkul sermaye iratları da esas itibarıyla yıllık beyan esasında vergiye tâbi olmakla beraber bunun yaygın istisnaları mevcuttur. Menkul sermaye iratlarının sadece küçük bir kısmı beyan esasında vergiye tabi tutulmaktadır. Aşağıda bu konuda özet bilgi verilmiştir :

#### 2.6.1. Menkul Sermaye İratlarında İndirim Oranı Uygulaması :

Bilindiği gibi YTL cinsinden elde edilen faiz gelirlerinde enflasyondan aşınmayı gidermek amacıyla "indirim oranı" uygulaması yapılmakta ve gelirin belli bir kısmı gelir kabul edilmeyerek enflasyondan arındırılmakta, indirim sonrası kalan kısım vergiye tabi tutulmaktaydı.

Bu uygulama, Gelir Vergisi Kanununun 76 ncı maddesinde 5281 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle 1.1.2006 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Ancak Gelir Vergisi Kanununun geçici 67 inci maddesinin 9 uncu fıkrası uyarınca, 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilen her nevi tahvil ve Hazine bonolarından elde edilen gelirlerin vergilendirilmesinde 31.12.2005 tarihinde yürürlükte olan hükümlerin geçerli olacağı öngörüldüğünden, 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilen Hazine bonusu ve Devlet tahvillerinden elde edilen faiz gelirleri için indirim oranı uygulaması devam etmektedir.

Bu nedenledir ki Maliye Bakanlığı 270 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği ile 2008 yılında elde edilen gelirler için uygulanacak indirim oranını **% 64,9** olarak ilan etmiştir. (2006 yılı için bu oran % 37,7 idi.)

**1.1.2006 tarihinden önce YTL cinsinden** ihraç edilen her nev'i tahvil (kamu-özel sektör) ve Hazine bonolarının faiz gelirleri ile TKİ ve Özelleştirme İdarelerince çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler indirim kapsamındadır. Döviz cinsinden ihraç edilmiş kamu kağıtları ile altına veya ÜFE, TÜFE gibi başka bir değere endeksli menkul kıymetlerden elde edilen menkul sermaye iratları ile, menkul kıymet yatırım fonu kar payları, her nev'i alacak faizleri, normal kar payları, mevduat faizi, katılım bankalarından elde edilen gelirler ve repo gelirleri ile ticari işletmelere dahil iratlar için indirim oranı uygulanmaz. Menkul kıymet alım-satım kazancının tespiti sırasında da indirim oranı uygulaması yapılmaz, buna karşılık alım-satım kazancı hesaplanırken GVK'nun mükerrer 81'inci maddesi uyarınca, alış bedeli ÜFE artış oranında artırılarak dikkate alınır.

#### 2.6.2. Menkul Sermaye İratlarında İstisna Uygulaması :

##### 2.6.2.1. Kar Paylarında İstisna Uygulaması :

GVK'nun 22'nci maddesi menkul sermaye iratlarında istisnayı düzenlemekte olup, maddenin 2'nci fıkrasına göre tam mükellef kurumlardan elde edilen kar paylarının yarısı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden de 94'üncü madde uyarınca stopaj yapılır. Bu stopajın oranı halen % 15'tir. Stopaj, tam veya dar mükellef gerçek kişilerin, dar mükellef kurumlara, gelir veya kurumlar vergisi mükellefi olmayanlara veya bu vergilerden muaf olan kişi ve kuruluşlara, kâr payı dağıtıldığı anda yapılmaktadır. Tam mükellef kurumlara ve yabancı kurum şubelerine dağıtılan kâr paylarından stopaj yapılmamaktadır.

GVK'nun geçici 61 ve 62'nci maddeleri ile bazı dönemlere ilişkin kazançların kaynaklık ettiği kar paylarına yönelik stopaj ve beyan açısından özel düzenlemeler yapılmıştır.



Bütün bu açıklamalar uyarınca, kar paylarını, ilgili olduğu yıllara ve kaynaklarına göre kar dağıtım stopajı ve elde eden gerçek kişilerce beyan karşısındaki durumu, aşağıda tablo şeklinde özetlenmiştir.

<b>Kar Payının Kaynağı</b>	<b>Kar Dağıtım Stopajına Tabi Olup Olmadığı (GVK Md. 94/6-b)</b>	<b>Beyan Durumu</b>
1998 ve öncesi yıllara ilişkin kazançlar (İstisna kaynaklı olan olmayan)	Tabi değil	Gelir Vergisinden müstesna
1999-2002 yıllarına ilişkin <b>istisna kaynaklı</b> kazançlar	Tabi değil	Elde edilen net kâr payına, bunun 1/9'u eklenir, bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınır, beyan sınırının aşılması sebebiyle beyannameye dahil edilmesi durumunda hesaplanan vergiden, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i mahsup edilerek kalanı ödenir.
GVK Md Geçici 61 kapsamında <b>yatırım indirimi istisnasından yararlanmış</b> , dolayısıyla daha önce %19,8 oranında stopaja tabi tutulmuş kazançlar	Tabi değil	Elde edilen net kâr payına, bunun 1/9'u eklenir, bulunan tutarın yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınır, beyan sınırının aşılması sebebiyle beyannameye dahil edilmesi durumunda hesaplanan vergiden, beyannameye intikal ettirilen tutarın 1/5'i mahsup edilerek kalanı ödenir.
1999-2002 yıllarına ilişkin <b>kurumlar vergisine tabi tutulmuş</b> kazançlar	Tabi (% 15)	Elde edilen kar payının yapılan stopaj dahil brüt tutarının yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınır, beyan sınırının aşılması sebebiyle beyannameye dahil edilmesi durumunda hesaplanan vergiden, elde edilen kar payının tamamı üzerinden yapılmış olan fiili stopaj (istisna edilen kısma isabet eden stopaj dahil) mahsup edilerek kalanı ödenir.
2003 ve müteakip yıl kazançları	Tabi (% 15)	Elde edilen kar payının yapılan stopaj dahil brüt tutarının yarısı vergiye tabi gelir olarak dikkate alınır, beyan sınırının aşılması sebebiyle beyannameye dahil edilmesi durumunda hesaplanan vergiden, elde edilen kar payının tamamı üzerinden yapılmış olan fiili stopaj (istisna edilen kısma isabet eden stopaj dahil) mahsup edilerek kalanı ödenir.

#### 2.6.2.2. Diğer Menkul Sermaye İratlarında İstisna :

**GVK'nun 22'nci maddesinin 1'inci fıkrasına göre,** bireysel emeklilik sisteminden emeklilik hakkı kazananlar ile bu sistemden vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 25'i, Türkiye'de kâin ve merkezi Türkiye'de bulunan diğer sigorta şirketlerinden on yıl süreyle prim ödeyenler ile vefat, malûliyet veya tasfiye gibi zorunlu nedenlerle ayrılanlara yapılan ödemelerin % 10'u ve tek primli yıllık gelir sigortalarından yapılan ödemelerin tamamı gelir vergisinden müstesnadır. İstisna edilen tutar üzerinden 94 üncü maddenin birinci fıkrasının (15) numaralı bendine göre tevkifat yapılmaz.

### 2.6.2.3. Geçici İstisna :

5811 sayılı Bazı Varlıkların Milli Ekonomiye Kazandırılması Hakkında Kanun Geçici'1'inci maddesi gereğince, tam mükellef gerçek kişilerin, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumlardan elde ettikleri iştirak kazançları (kar payları), 30.4.2009 tarihine kadar elde edilenler de dahil olmak üzere, bu Kanunun yürürlüğe girdiği 22.11.2008 tarihinden 31.5.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla gelir vergisinden müstesnadır. Buna göre, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunan kurumlardan, 31.12.2008 tarihine kadar elde edilmiş olan kar paylarının 22.11.2008-31.12.2008 tarihleri arasında Türkiye'ye transfer edilmiş olan kısmı, 2008 yılına ilişkin olarak verilecek gelir vergisi beyannamesinde gelire dahil edilmek ve beyannamenin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir. Aynı şekilde, kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların, 22.11.2008 tarihinden sonra tasfiye edilmesinden doğan ve 31.10.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilen kazançlar da gelir vergisinden müstesnadır.

### 2.6.3. Yıllık Beyana Tâbi Olmayan Menkul Sermaye İratları :

Bilindiği üzere GVK'nun 75'inci maddesinin 15'inci bent hükmü ile tüzel kişiliği haiz emekli sandıkları ve yardım sandıkları ile emeklilik ve sigorta şirketleri tarafından, çeşitli sebeplerle sigortadan ayrılanlara yapılan bazı ödemeler menkul sermaye iradı sayılmıştır.

GVK'nun 94/15'inci maddesine göre bu ödemeler vergi tevkifatına tâbi olup, tevkifat oranı, bunlardan (a) bendi kapsamına girenler için %15, (b) bendi kapsamına girenler için %10 ve (c) bendi kapsamına girenler için ise %5 olarak tespit edilmiştir.

GVK'nun 4842 sayılı Kanunla değişik 86/1-a maddesi hükmü gereğince, GVK'nun 75/15 madde kapsamındaki bütün bu menkul sermaye iratları için yıllık beyanname verilmeyecek veya diğer gelirler dolayısıyla verilen yıllık beyannamelere bunlar dâhil edilmeyecektir.

Ayrıca 1998 ve daha önceki dönemlere ilişkin kazançların dağıtımı nedeniyle elde edilen kâr payları GVK'nun geçici 62/2'nci maddesi uyarınca gelir vergisinden müstesna tutulduğundan, yıllık beyanname ile beyan edilmeyecektir.

Kârın sermayeye eklenmesi kâr dağıtımı sayılmadığından, geçmiş yıl ve cari yıl kârlarının sermayeye eklenmesi dolayısıyla iktisap edilmiş hisseler de vergiye tabi değildir.

### 2.6.4. GVK'nun Geçici 67 inci Maddesine Göre Stopaja Tabi Bulundukları Cihetle Beyana Tâbi Olmayan Menkul Sermaye İratları (Geçici Md: 67/7):

GVK'nun geçici 67 nci maddesi uyarınca stopaja tabi tutulmuş olan aşağıdaki gelirler, aynı maddenin 7 nci fıkrası hükmüne göre yıllık veya münferit beyan usulünde vergiye tâbi değildir :

- YTL ve döviz cinsinden mevduat faizleri (Md:75/7)  
(Borsa para piyasasında değerlendirilen paralardan elde edilen faizler dâhil)
- Faizsiz kredi verenlere ödenen kâr payları ve kâr-zarar ortaklığı belgesi karşılığı ödenen kâr payları ile özel finans kurumlarınca (katılım bankalarınca) kâr ve zarara katılma hesabı karşılığında ödenen kâr payları (Md:75/12)
- Repo kazançları (Md:75/14)
- Menkul kıymet yatırım fonlarının katılma belgelerine ödenen kâr payları (Md:75/1)

- 1.1.2006 tarihinden itibaren ihraç edilen her türlü tahviller (Devlet ve özel sektör) ile Hazine Bonolarının faiz gelirleri. (Md:75/5)

Bu menkul sermaye iratlarından ilk dördüne ait tevkifat oranları %15 tir. (Geçici Md:67/4)  
Sonuncusuna ait tevkifat oranı ise daha önce %15 iken (Geçici Md:67/2) 23.07.2006 tarihinden itibaren %10'a (dar mükellef kişi ve kurumlar için %0'a ) indirilmiştir.

Söz konusu iratlardan GVK'nun 94 üncü maddesine ve KVK'na istinaden ayrıca tevkifat yapılmaz.

#### 2.6.5. **Beyan Sınırının (2008'de 19.800 YTL'nin) Aşılmaması Halinde Stopaja Tabi Tutulmuş Oldukları İçin Beyan Edilmeyecek Menkul Sermaye İratları :**

Bilindiği üzere GVK'nun 86/1-c maddesi hükmüne göre, vergiye tabi gelir toplamının yıllık gelir vergisi tarifesinin ikinci gelir diliminde yer alan tutarı (2008'de 19.800 YTL'yi) aşmaması halinde, tevkif yolu ile vergilendirilmiş bulunan tüm menkul sermaye iratları, için yıllık beyanname verilmeyecek ve diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dâhil edilmeyecektir. Buna göre, beyan sınırının aşılması halinde stopaja tabi tutulmuş olan şu gelirler 2008 yılına ilişkin olarak beyan edilmeyecektir.

- 01.01.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan her çeşit tahvil ve Hazine bonusu faizleri ile TKİ, KOİ ve Özelleştirme İdaresi'nce çıkarılan menkul kıymetlerden sağlanan gelirler. Bilindiği gibi bu gelirler üzerinden GVK'nun geçici 67'nci maddesi uyarınca stopaj yapılmamaktadır. Çünkü geçici 67'nci maddeye göre sadece 1.1.2006 tarihinden sonra ihraç edilen kamu kağıtları stopaja tabidir. Ancak 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilen devlet tahvili ve hazine bonusu faiz gelirleri üzerinden GVK'nun 94/7-a,b ve c maddesi hükmüne istinaden %0 ve özel sektör tahvil faizlerinden ise GVK'nun 94/7-d ve e maddesine istinaden %10 tevkifat yapılmaktadır. Diğer taraftan, 1.1.2006 tarihinden önce ihraç edilmiş olan devlet tahvili ve hazine bonolarından elde edilen gelirlere ilişkin olarak GVK'nun geçici 59'uncu maddesi uyarınca uygulanan maktu istisnânın uygulama süresi 31.12. 2007 tarihinde sona erdiğinden, 1.1.2008 tarihinden itibaren elde edilen söz konusu menkul kıymetlerin faiz gelirleri ile elden çıkarma kazançlarına istisna uygulanmayacaktır.
- Tam mükellef kurumlardan elde edilen kar payları.

Beyan sınırının hesaplanması sırasında, aşağıdaki hususların gözönünde bulundurulması gerekmektedir:

- Tevkifat oranı sıfır olarak belirlenen kazançlar vergi tevkifatına tâbi tutulmuş sayılır.
- GVK'nun geçici 67'nci maddesi uyarınca stopaja tâbi tutulmuş olan gelirler beyan sınırının hesabında dikkate alınmaz.
- Beyan sınırının hesaplanması sırasında, vergiye ve beyana tabi tüm gelirlerin indirim, ÜFE ve istisna uygulandıktan ve giderler indirildikten sonra kalan yani, **beyan edilecek olan safi tutarının esas alınması** ve beyan sınırının aşılması halinde sadece beyan sınırını aşan kısmın değil, tamamının beyan edilmesi gerekir. Çünkü beyan sınırı istisna uygulaması değildir.

Buna göre geliri sadece menkul sermaye iratlarından ibaret olan kişilerde, indirim ve istisna sonrası menkul sermaye iradı toplam tutarı 19.800,-YTL. lık sınırı aşmıyorsa, yıllık beyanname verilmeyecek, yok eğer aşıyorsa o zaman yıllık beyanname verilerek bunlar beyannameye dâhil edilecektir.

Aynı şahsın stopaja tabi tutulmuş menkul sermaye iradı yanında yine stopaja tabi tutulmuş gayrimenkul sermaye iradının da bulunması halinde, bunların toplamının 19.800,-YTL.nı aşmadığına bakılacak ve şayet toplam 19.800,- YTL.nı aşmıyorsa beyanname verilmeyecek, aşıyorsa beyanname vermek yoluna gidilecektir. Verilecek beyannameye stopaja tabi tutulmuş bu menkul ve gayrimenkul sermaye iratları dahil edilecektir.

Başka gelirler de mevcut ise 86 ncı maddenin 1'inci fıkrasının (a) ve (şayet birinciden sonraki işverenlerden alınan ücretlerin toplamı 19.800,- YTL'nı aşmıyorsa) (b) bendinde yazılı gelirlerin dışında kalan beyana tâbi gelirlerin toplamının (menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile birlikte), 19.800,-YTL'lık beyan sınırını aşp aşmadığına bakılacak ve stopaj yolu ile vergilendirilmiş menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarının beyana tâbi olup olmayacağı buna göre belirlenecektir. Eğer vergiye ve beyana tabi tüm gelirler toplamı 19.800 YTL'yi aşmıyorsa, stopaja tabi tutulmuş menkul ve gayrimenkul sermaye iratları beyan edilmeyecektir.

#### **2.6.6. Stopaja Tâbi Olmamaları ve Yıllık Belli Bir Tutarı Geçmeleri Sebebiyle Yıllık Beyan Esasında Vergiye Tâbi Bulunan Menkul Sermaye İratları :**

Stopaj yolu ile vergilenmemiş olan menkul sermaye iratları, mutlak olarak yıllık beyan esasında vergiye tâbidir. Bunların tipik örneği GVK'nun 94'üncü maddesine göre stopaja tâbi bulunmayan **özel alacak faizleridir** (Md:75/6).

Diğer taraftan, **yabancı ülkelerde (off-shore dahil) elde edilen menkul sermaye iratlarının** (5811 sayılı Kanun'un geçici 1'inci maddesi ile istisna edilenler hariç) da, bunlar yurt dışında beyan veya stopaj yoluyla vergilendirilmiş olsunlar veya olmasınlar, Türk GV stopajına tâbi tutulmamış bulunmaları sebebiyle, tam mükellefler tarafından, aynen yurt dışından elde edilen diğer bütün gelir unsurları gibi, mutlak olarak beyan edilmesi zorunluluğu vardır.

GVK'nun 86/1-d maddesi uyarınca, 2008 yılında elde edilen ve toplam tutarı 960 YTL'yi (266 no.lu GVK Genel Tebliği) aşmayan, tevkifata ve istisna uygulamasına konu olmayan menkul ve gayrimenkul sermaye iratları için beyanname verilmeyeceğinden veya diğer gelirler için beyanname verilmesi halinde bu gelirler beyannameye dahil edilmeyeceğinden, yukarıda belirtilen gelirlerin yanı sıra aşağıda belirtilen menkul sermaye iratları da toplam bu nitelikteki gelir tutarının 960 YTL'yi aşmaması halinde beyan edilmeyecek, aksi takdirde yıllık beyanname ile beyan edilecektir:

- İştirak hisselerinin sahibi adına henüz tahakkuk etmemiş kar paylarının devir ve temlik karşılığında alınan para ve ayınlar,
- Her çeşit senetlerin iskonto edilmesi karşılığında alınan iskonto bedelleri,
- Hisse senetleri ve tahvillerin vadesi gelmemiş kuponların satışından elde edilen bedeller.

Yukarıdaki 960 TL'lik had 2009 yılı için 1.070 lira olarak uygulanacaktır. (270 no.lu GV Genel Tebliği)

#### **2.6.7. Menkul Sermaye İratlarında Safi İrat Tutarının Tespiti ve Beyan Edilmesi :**

Menkul sermaye iratlarında safi iradın bulunması için gayrisafi irattan indirilecek ve indirilemeyecek giderler GVK'nun 78 inci maddesinde aşağıdaki şekilde sayılmıştır :

- Menkul kıymetlerin muhafazası için yapılan giderler (Bunlar hisse senedi ve tahvil gibi menkul kıymetlerin depo edilmesi, muhafazası ve sigorta ettirilmesi için, bankalar ve benzeri kuruluşlarla sigorta şirketlerine ödenen ücretlerdir.),
- Temettülerle faizlerin tahsili için bankalara veya benzeri müesseselere ödenen ücretler (Kanunda şirket toplantılarına bizzat veya bilvekele iştirak gibi sermayenin idaresi için yapılan giderlerin irattan indirilemeyeceği açıkça belirtilmiştir.),
- Menkul kıymetler ve bunların iratları için ödenen her türlü vergi ve harçlar,

Bunlar dışında kalan giderlerin ve örneğin menkul kıymetlerin iktisabı için borçlanılan paralara ilişkin faizlerin, gayrisafi menkul sermaye iradından indirilmesi mümkün değildir.

Şu hale göre, menkul sermaye iratlarına, şayet bunlar indirim oranı kapsamına giriyorlarsa, önce indirim oranının uygulanması ve bu orana tekabül eden miktar menkul sermaye iradı sayılmayıp, sadece kalan miktara menkul sermaye iradı (gelir unsuru) olarak itibar edileceği cihetle, indirim sonrasında kalan tutardan, varsa istisna ve daha sonra 78 inci maddede yazılı giderler indirilmek suretiyle, vergiye matrah olacak safi irat tutarının hesaplanması gerekmektedir.

Gelir vergisinde, vergiden müstesna kısma isabet eden giderlerin gelirden indirilmemesi kural olmakla beraber menkul sermaye iratlarında gider sayılan harcamaların çok önemsiz olması sebebiyle bunlarda örneğin gayrimenkullerde olduğu gibi bu yolda bir hükme yer verilmediği anlaşılmaktadır. Bu sebeple, gerek istisna uygulamasına ve gerekse indirim oranına tâbi istisnâî nitelikteki gelirlere ilişkin indirim oranı uygulamasına, gayrisafi irat tutarlarının esas alınması gerekmektedir. Bizim görüşümüz, mevcut müphem hükümlerin bu şekilde yorumlanması ve uygulanması gerektiği yönündedir.

Yukarıdaki açıklamalara göre, menkul sermaye iratlarında, varsa önce indirim oranının uygulanması, sonra kalandan varsa istisna tutarının tenzil edilmesi, geriye kalan miktardan 78 inci maddede yazılı giderler indirilmek suretiyle safi irat tutarının hesaplanması ve beyana tabi ise bu tutarın yıllık beyannameye dâhil edilmek suretiyle vergilendirilmesi gerekir.

Stopaj yoluyla vergilenmiş olan menkul sermaye iratlarının, beyana tâbi olup olmadığını belirlerken, 86 ncı maddenin (a) ve (b) bentlerinde yazılı bulunanlar dışında kalan vergiye tabi gelirlerin safi tutarları toplamının 2008 yılında 19.800,-YTL. olan yıllık beyan sınırını aşmış olmadığını saptamak ve aşmıyorsa, bunları beyan esasında vergiye tabi tutmamak gerekir.

## **2.7. DİĞER KAZANÇ VE İRATLAR :**

Bilindiği gibi, GVK'nun mük. 80,81 ve 82'nci maddeleri hükümlerine göre, diğer kazanç ve iratlar, biri değer artışı kazançları ve diğeri de arızî kazançlar olmak üzere iki ana gruba ayrılmış bulunmaktadır.

Aşağıda, bu gelir unsurunun istisnalarına, matrahına ve beyanına ilişkin esasların, özet halinde açıklanmasına çalışılacaktır.

### **2.7.1. Değer Artışı Kazançları ile Bazı Arızî Kazançlara Ayrı Ayrı Uygulanan İstisnalar :**

GVK'nun mükerrer 80'inci maddesine göre, değer artış kazançlarının belli bir tutarı gelir vergisinden müstesnadır. 2008 yılı için 6.800 YTL olarak uygulanan istisna tutarı, 2009 için 7.600 YTL olarak uygulanacaktır. Bu istisnadan menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından sağlanan kazançlar için yararlanılamayacaktır.

GVK'nun arızî kazançlara ilişkin 82'nci maddesi uyarınca da, bazı arızî kazançların belli bir tutarı gelir vergisinden istisna edilmiş olup, istisnanın 2008 yılı için geçerli tutarı 16,000 YTL'dir. İstisna 2009 için 17.900 YTL olarak uygulanacaktır.

### **2.7.2. Değer Artışı Kazançlarında İktisap Bedelinin ÜFE Artış Oranında Arttırılması (Maliyet Bedeli Revizesi):**

GVK'nun mükerrer 81'inci maddesi uyarınca, mal ve hakların iktisap bedelleri, bunların elden çıkarıldıkları ay hariç olmak üzere ÜFE artış oranında arttırılacak ve safi kazanç, böylece hesaplanan endekslenmiş maliyet bedeli esas alınmak ve varsa istisna uygulanmak suretiyle hesaplanacaktır. Bu esas dâhilinde revize maliyet bedelinin, uzun hesaplamalar yapılacak yerde, iktisap maliyetinin satıştan önceki ayın endeksi ile iktisap ayından önceki ayın endeksi arasındaki oranla çarpılması suretiyle hesaplanması mümkündür.

232 serî no.lu GV Genel Tebliği'nde bu konu ilgili açıklamalar yer almaktadır.

Mükerrer 81 inci maddeye 5281 sayılı Kanun'un 28 inci maddesi ile 01.01.2006 tarihi itibariyle eklenen cümle hükmüne göre 2006 yılından itibaren, endekslenmenin yapılabilmesi için artış oranının %10 veya üzerinde olması gerekecektir.

Aşağıda endeksleme ile ilgili bir örneğe yer verilmiştir :

		<b>Arsa Alım - Satımı (YTL)</b>
1. İktisap Ayı	:	08.03.2006
2. Elden Çıkarma Ayı	:	15.06.2008
3. İktisap Öncesi Ay ÜFE'si	:	125,02
4. Elden Çıkarma Öncesi Ay ÜFE'si	:	163,93
5. İktisap Maliyeti	:	500.000,00
6. Revize İktisap Maliyeti (5x4:3)	:	655.615,10
7. Elden Çıkarma Bedeli	:	1.800.000,00
8. Safî Kazanç (7-6)	:	(+) 1.144.384,90
9. Beyana Tâbi Olmayan Tutar	:	(-) 6.800,00
10. Beyan Edilecek Matrah (8-9)	:	(+) 1.137.584,90

### 2.7.3. Değer Artışı Kazançlarının Nev'ileri :

GVK'nun mükerrer 80'inci maddesinde, aşağıdaki mal ve hakların elden çıkarılmasından doğan kazançların değer artışı kazancı sayılacağı açıklanmıştır :

- Hisse senetleri dahil menkul kıymetler (1.fıkra)
- Kanunun 70/1 maddesinin 1,2,4 ve 7 numaralı bentlerinde yazılı bulunan gayrimenkul niteliğindeki mal ve haklar (6. fıkra)
- 70/1 maddenin 5 numaralı bendinde yazılı haklar (İhtira beratları hariç 2. fıkra)
- Müellifleri, mucitleri ve bunların kanunî mirasçıları dışında kalan kimseler tarafından elden çıkarılan telif hakları ve ihtira beratları (3. fıkra)
- Ortaklık hakları veya hisseleri (4. fıkra)
- Faaliyeti durdurulan işletmelerin bir kısmı veya tamamı (5. fıkra)

Aşağıda, süreye ve sair hususlara ilişkin herhangi bir şarta bağlı olmaksızın değer artışı kazancı sayılan son dört kaynaktan doğan kazançlar bir tarafa bırakılarak, sadece önem taşıyan ve bazı

şartlarla değer artışı kazancı sayılan ilk iki kaynaktan (menkul kıymetlerle gayrimenkullerin elden çıkarılmasından) doğan değer artışı kazançları üzerinde durulacaktır.

#### 2.7.4. Menkul Kıymetlerin Elden Çıkarılmasından Doğan Değer Artışı Kazançları :

2008 yılında, menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından doğan önemli bazı değer artışı kazançlarından hangilerinin hangi şartlarla vergiye tâbi olduğu veya olmadığı, aşağıdaki tabloda özet olarak açıklanmıştır:

MENKUL KIYMET TÜRÜ	İKTİSAP ŞEKLİ	ALIM-SATIM KAZANCININ VERGİLENMESİ
Türkiye’de Kurulu Menkul Kıymet Borsalarında İşlem gören HİSSE SENETLERİ (MKYO VE GYO hisse senetleri dahil)	1 yıldan az bir süre ile elde tutulmuş olanlar	İvazsız iktisap edilenler dâhil geçici 67 inci maddeye göre % 0 stopaja tâbidir. Yıllık beyan ihtiyarîdir.
	1 yıldan fazla elde tutulmuş olanlar	Vergiye tâbi değildir.
Diğer Tam Mükellef Kurumların Sermayesini Temsil Eden HİSSE SENETLERİ	İvazlı iktisap edilmiş olup, 2 yıldan az süre ile elde tutulmuş olanlar	Geçici 67 ve 94 üncü maddeye göre stopaja tâbi değildir. Beyan esasında vergileme yapılır. Maliyet revizesi ve sadece 1.1.2006’dan önce iktisap edilmiş olanlarda istisna (2008 için tutarı 16.000 YTL) uygulaması vardır.
	İvazlı iktisap edilmiş olup, 2 yıldan fazla elde tutulmuş olanlar ile ivazsız iktisap edilmiş olanlar	Vergiye tâbi değildir.
	1 yıldan fazla süre ile elde tutulan ve bu süre içinde portföyünün %51’i sürekli olarak borsada işlem gören hisse senetlerinden oluşan MKYO’lar ile ivazsız olarak iktisap edilenler.	Vergiye tâbi değildir.

Diğer Menkul Kıymetler (Hazine Bonosu, Devlet Tahvili, Özel Sektör Tahvili vb.)	İvazlı olarak iktisap edilenler	<p>01.01.2006'dan önce ihraç edilmiş olanların satış kazançları geçici 67 ve 94 üncü maddeye göre stopaja tâbi olmayıp 31.12.2005'teki esaslara göre beyan esasında vergiye tâbidir. İndirim oranı uygulanır.</p> <p>01.01.2006'dan sonra ihraç edilenlerin satış kazançları Geçici 67'ye göre %10 stopaja tâbi, ancak yıllık beyana tâbi değildir. İstenirse, ihtiyari beyanname verilebilir.</p> <p>Eurobond satış kazançları geçici 67 nci madde hükmüne tâbi değildir. İvazsız olarak iktisap edilenlerinin satış kazancı vergiye tabi değil, ivazlı iktisap edilmiş olanlarındaki vergiye tabidir. ÜFE ile maliyet revizesi mümkündür. İndirim oranı uygulanmaz.</p>
	İvazsız olarak iktisap edilenler	<p>1.1.2006'dan önce ihraç edilmiş olanlarda satış kazancı süre şartı olmaksızın vergiye tabi değildir. (Mükerrer Md:80/1)</p> <p>1.1.2006'dan sonra ihraç edilenlerde geçici 67'ye göre % 10 stopaj var. Ancak yıllık beyana tabi değil, istenirse ihtiyari beyanname verilebilir.</p>
Vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinden elde edilen gelirler	İvazlı olarak iktisap edilenler	<p>Geçici 67'inci maddeye göre % 10 stopaja tabi (Türkiye'de kurulu vadeli işlem ve opsiyon borsalarında 2008 yılında yapılan işlemlerde stopaj oranı % 0) Tam ve dar mükelleflerin kendi aralarında yapacakları işlemler kapsam dışı, ancak Türkiye'de bir işyeri veya daimi temsilci olmayan dar mükellef kurumların (banka ve benzeri finans kurumları hariç) gelirleri stopaja tabi. Stopaja tabi tutulanlar beyana tabi değil, istenirse ihtiyari beyanname verilebilir.</p>
	İvazsız olarak iktisap edilenler	Vergiye tâbi değildir.

- Yukarıdaki tabloda, kazancın vergiye tâbi olmayacağı belirtilen durumlarda, yıllık beyanname verilmeyeceği gibi bu kazançlar, diğer gelirler nedeniyle verilecek yıllık beyannameye de dâhil edilmeyecektir.
- Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasında safî kazanç, diğer mal ve haklarda olduğu gibi, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla, sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatler tutarından, bunların maliyet bedelleri ve elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderler ile ödenen vergi ve harçların indirilmesi suretiyle hesaplanır. Menkul kıymetlerin maliyetlerine dâhil olan iktisap bedelinin tevsik edilememesi halinde bunların V.U.K.'nın 266'ncı maddesinde belirtilen itibarî değeri, yani üzerlerinde yazılı olan değer iktisap bedeli olarak kabul edilir.
- Aynı yıl içinde birden fazla menkul kıymet alım-satımı yapılması halinde, bunların kazancının birlikte hesaplanacağına ve **alım satımın birinden doğan zararın diğerinin kârından mahsup edileceğine ilişkin** ibare 4783 sayılı Kanunla yeniden ihdas edilen Mükerrer 81 nci



maddede yer almıyorsa da, bu prensip geçerliliğini korumaktadır. (2003/041 sayılı Sirkülerimiz)

- Vergiye tâbi olmayı gerektirmeyen elden çıkarmalardan doğan zararların, vergiye tâbi olmayı gerektiren elden çıkarmalardan doğan kârlara mahsubu mümkün değildir.
- Aynı cins menkul kıymetlerde (örneğin bir A.Ş.'e ait hisse senetleri) farklı tarihlerde, farklı fiyatlardan alışlar ve satışlar olmuşsa, satılanların maliyet bedelinin nasıl tespit edileceği ve sürelerin nasıl hesap edileceği 232 serî no.lu GV Genel Tebliğinde açıklanmıştır. (2000/50 no.lu Sirkülerimiz)
- Beyana tâbi alım-satımlar nedeniyle ödenen aracılık komisyonları kazançtan indirilebilir, ancak menkul kıymet satın alabilmek için kullanılan kredilere ait faizlerin maliyet veya gider olarak dikkate alınması mümkün değildir.
- Menkul kıymetlerin elden çıkarılmasından sağlanan vergiye tâbi kazancın tespiti sırasında, bunların maliyet bedeli hesaplanırken, iktisap bedelinin sadece satış ayı hariç, aylık ÜFE ile revize edilmesi mümkündür. (Mükerrer Md:81). Ancak bunun için artış oranının %10'u geçmesi şarttır.
- Döviz cinsinden ihraç edilen tahvil ve bonolarda, alım satım kazancının, GVK'nun 75/5 maddesinde yer alan parantez içi hüküm muvacehesinde, döviz cinsinden tespit edilerek satış tarihindeki kurdan Türk parasına çevrilmesi ve dolayısıyla de bunlarda maliyet revizesi uygulanmaması gerekmektedir. Ne var ki Bakanlık, döviz cinsinden kağıtların alım-satım kazançlarının da, alış ve satış bedellerinin işlem tarihindeki kurlar üzerinden TL na çevrilmesi ve alış bedeline maliyet revizesi uygulandıktan sonra bunların birbirleriyle mukayesesi suretiyle tespit edilmesi gerektiği görüşündedir. (258 Serî No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği)
- 26.07.2001 ilâ 31.12.2005 tarihleri arasında ihraç edilen Hazine bonoları ile Devlet tahvillerinin 2007 yılı sonuna kadar elden çıkarılmasından sağlanan kazançların belli bir kısmı GVK'nun geçici 59'uncu maddesi uyarınca vergiden müstesna idi. Bu istisnanın uygulama süresi 2007 yılı sonunda bittiği için 2008 yılında elde edilen söz konusu gelirlere istisna uygulanmayacaktır.
- 5811 sayılı Kanunun Geçici'1'inci maddesi uyarınca, tam mükellef gerçek kişilerin kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan kurumların iştirak hisselerinin satışından doğan kazançları, 30.4.2009 tarihine kadar elde edilenler de dahil olmak üzere, bu Kanunun yürürlüğe girdiği 22.11.2008 tarihinden 31.5.2009 tarihine kadar Türkiye'ye transfer edilmesi kaydıyla gelir vergisinden müstesnadır. Buna göre, kanuni ve iş merkezi yurtdışında bulunan kurumların, iştirak hisselerinin satışı dolayısıyla 31.12.2008 tarihine kadar elde değer artışı kazançlarının 22.11.2008-31.12.2008 tarihleri arasında Türkiye'ye transfer edilmiş olan kısımları 2008 yılına ilişkin olarak verilecek gelir vergisi beyannamesinde gelire dahil edilmek ve beyannamenin ilgili satırında gösterilmek suretiyle vergiden istisna edilebilecektir.

## 2.7.5. Gayrimenkullerin Elden Çıkarılmasından Doğan Kazançlar :

Gayrimenkuller ile gayrimenkul sayılan mal ve hakların vergilendirilmesine ilişkin esaslar, özetle şöyledir :

- İvâz karşılığında iktisap edilen gayrimenkuller (arsa, arazi, bina vs.), iktisap şekli ne olursa olsun, iktisap tarihinden başlayarak **5 yıl (1.1.2007 tarihinden önce iktisap edilenlerde 4 yıl) içinde elden çıkarıldıkları takdirde**, bunların elden çıkarılmasından doğan değer artışı kazançları gelir vergisine tâbi, aksi takdirde vergiye tâbi değildir. Süre hesabına tapuda kayıtlı tescil tarihlerinin esas alınması gerekir. İdare, tamamlanmış binaların satılarak doğrudan veya satış vaadi ile teslimi halinde bunların tapu tescilinden önce satılmış sayılacağı görüşünü benimsemek temayülündedir.
- Safi değer artışı kazancı, elden çıkarma karşılığında alınan para ve ayınlarla, sağlanan ve para ile temsil edilebilen her türlü menfaatlerin tutarından, elden çıkarılan gayrimenkullerin maliyet bedelleri ile elden çıkarma dolayısıyla yapılan ve satıcının uhdesinde kalan giderlerin ve ödenen aynî vergi ve harçların indirilmesi suretiyle hesaplanır.

Elden çıkarma kazancının hesaplanmasına esas alınacak maliyet bedelinin mükelleflerce tespit edilememesi halinde, maliyet bedeli yerine VUK hükümlerine göre takdir komisyonlarınca tespit edilecek bedel esas alınır. Bunun için bağlı bulunulan vergi dairesine başvurulması gerekir (Mükerrer Md:81).

- Gayrimenkullerin elden çıkarılmasına ilişkin değer artışı kazancının tespitinde, iktisap bedelinin, satış ayı hariç, aylık ÜFE ile maliyet revizesine tâbi tutulması mümkündür.
- Gayrimenkuller dâhil diğer bütün mal ve hakların elden çıkarılmasında, yukarıdaki esaslara göre hesaplanan kazancın, 2008 yılında 6.800 YTL. lık kısmı vergiden müstesnadır. (Mük. Md.80)

Bu istisna, yıl içinde elden çıkarılan gayrimenkuller ve diğer mal ve hakların (GVKMükerrer Md:80 kapsamına girenlerin) tamamı için bir defa dikkate alınır.

- Yukarıda da değinildiği üzere bu istisna, GVK'nun Mükerrer 80 inci maddesinin 5281 sayılı Kanun'un 27 nci maddesi ile değiştirilen 1 inci fıkrası hükmü gereği 2006 yılından itibaren, sadece menkul kıymetlerin ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkartılmasından sağlananlar dışında kalan değer artışı kazançlarına uygulanacaktır.

#### 2.7.6. Değer Artışı Kazançlarının Yıllık Beyan Esasında Vergilenmesi :

Değer artışı kazançlarının, yıllık beyan esasında vergiye tâbi olduğu istisnâ hallerde (01.01.2006 öncesinde iktisap edilen kıymetlerde), bunların iktisap bedellerinin ÜFE'deki aylık artış oranında arttırılması, varsa istisnânın uygulanması ve mükerrer 81 inci maddede yazılı giderlerin tenzili suretiyle tespit edilen safi tutarları toplamından yılı için 6.800 YTL lık istisna tenzil edildikten sonra (Mükerrer Md:80) kalan miktar üzerinden yıllık beyannameye dâhil edilerek vergiye tâbi tutulması gerekir.

Mükerrer 81 inci maddesinin yedinci fıkrasına, 5281 sayılı Kanunun 28 inci maddesi ile eklenen cümleye göre, 2006 yılından itibaren iktisap bedelinin ÜFE oranında arttırılabilmesi için, artış oranının %10 veya daha fazla olması şartı aranacaktır.

#### 2.8. ARIZÎ KAZANÇLAR :

GVK'nun arızî kazançlara ilişkin 82'nci maddesine göre, vergiye tabi arızî kazançlar şunlardır :

- Arızî olarak ticarî muamelelerin icrasından veya bu nitelikteki muamelelere tavassuttan elde edilen kazançlar.
- Ticarî veya ziraî bir işletmenin faaliyeti ile serbest meslek faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi, henüz başlamamış olan böyle bir faaliyete hiç girilmemesi, ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen hasılat.
- Gayrimenkullerin tahliyesi veya kiracılık hakkının devri karşılığında alınan tazminatlar ile peştemallıklar (kiracıya ait tesisat ve malların tahliye ve devri sırasında kiralayan veya yeni kiracıya devrinde doğan kazançlar dahil).
- Arızî olarak yapılan serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla tahsil edilen hasılat.
- Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleri ile ilgili olarak sonradan elde ettikleri kazançlar.
- Dar mükellefiyete tabi olanların 45 inci maddede yazılı işleri arızî olarak yapmalarından elde ettikleri kazançlar.

Bir takvim yılında (1), (2), (3) ve (4) numaralı bentlerde yazılı olan kazançlar (Henüz başlamamış olan ticarî, ziraî veya meslekî bir faaliyete hiç girilmemesi ile ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde edilen kazançlar hariç) kısmen gelir

vergisinden müstesnadır. Bu istisnanın tutarı 2008 yılında 16.000 YTL olup, 2009 yılında 17.900 YTL olarak uygulanacaktır. (270 Serî No.lu GV Genel Tebliği)

### 3. GEÇİCİ VERGİ :

GVK'nun mükerrer 120'nci maddesi uyarınca, tüm ticarî kazanç sahipleri (basit usulde vergilendirilenler hariç) ile serbest meslek erbabı, carî vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, üçer aylık dönemler itibariyle verecekleri beyannamelere istinaden yıllık tarifenin ilk gelir dilimine uygulanan oranda (halen % 15) geçici vergi ödemek zorundadırlar.

### 4. GELİRİN TOPLANMASI VE YILLIK BEYAN :

GVK'nun 85 inci maddesine göre, mükelleflerin bir takvim yılında elde ettikleri kazanç ve iratları için, Kanunda aksine hüküm olmadıkça, yıllık gelir vergisi beyannamesi vermeleri ve beyanı gereken gelirleri yıllık beyannamede toplamaları zorunluluğu vardır.

Aynı maddeye göre, kolektif şirket ortakları ile komanditeler dâhil olmak üzere bütün tacirler, çiftçiler ve serbest meslek erbabı, ticarî, ziraî ve meslekî faaliyetlerinden kazanç temin etmemiş olsalar bile yıllık beyanname vermek zorundadırlar.

Kimlerin hangi gelir unsurları için toplama yapmayacakları ve yıllık beyanname vermeyecekleri, yukarıda çeşitli gelir unsurları hakkında bilgi verilirken açıklanmıştır.

Aşağıda yıllık beyan esasları hakkında kısa açıklamalar yapılacaktır.

#### 4.1. Beyanname Verilip Verilmeyeceği Ailenin Her Bir Ferdi İçin Ayrı Ayrı Değerlendirilecektir :

Yaşı ne olursa olsun ailenin her bir ferdi, yıllık beyanname vermek zorunda olup olmadığı yönünden ayrı ayrı nazara alınacak; istisna ve indirim hakları ayrı kullanılacak ve bunlardan beyanname vermek zorunda olduğu tespit edilenler birbirlerinden ayrı olarak beyanname vereceklerdir. Küçük çocuklara ve kısıtlılara ilişkin beyannamelerin, bunların kanunî temsilcileri olan veli veya vasileri tarafından tanzim ve imza edilerek, ayrı verileceği tabiidir.

#### 4.2. Zarar, Sigorta Primi, Bağış/Yardım, Sponsorluk, Ar-Ge ve Eğitim/Sağlık Harcaması İndirimleri :

GVK'nun 88 ve 89 uncu maddelerinde, yıllık beyanname ile beyan edilecek olan gelirlerden yapılacak indirimlerin neler olduğu açıklanmıştır. Buna göre, gelirden indirilebilecek olan başlıca kalemler şunlardır:

- Beyan edilen gelir kaynaklarında, carî yıl içinde hâsıl olan zarar ile arka arkaya geçmiş beş yıl içinde hâsıl olup mahsup edilememiş bulunan zarar bakiyesi (değer artış kazançlarına ilişkin tüm zararlar, menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarında gider fazlalığından doğmayan zararlar ve Kanunda yazılı şekilde tevsik edilemeyen yurt dışı faaliyet zararları ile Türkiye'de GV'nden istisna edilen yurt dışı kazançlarla ilgili yurt dışı zararları hariç) (Md:88)
- Beyan edilen gelirin %10'unu (bireysel emeklilik sistemi dışındaki şahıs sigortası primleri için beyan edilen gelirin %5'ini) ve asgarî ücretin yıllık tutarını aşmamak, Türkiye'deki bir sigorta veya emeklilik şirketi nezdinde aktedilmiş bulunmak ve ücretten ayrıca indirilmemiş olmak şartı ile, mükellefin şahsına ve ayrıca beyanname vermeyen (beyana tâbi geliri olmayan) eşi ile küçük çocuklarına ait hayat, ölüm, kaza, hastalık, analık, doğum ve tahsil gibi şahıs sigortalarının primleri ile bireysel emeklilik sistemine ödenen katkı payları (Md:89/1) (Bu konuda 2001/132 ve 2003/156 no.lu Sirkülerlerimize bakınız.)
- Beyan edilen gelirin %5'ini (kalkınmada öncelikli yörelerde % 10'unu) aşmamak kaydı ile genel, katma ve özel bütçeli idarelere, belediyelere, köylere, kamuya yararlı derneklere ve Bakanlar Kurulunca vergi muafiyeti tanınan vakıflara makbuz karşılığında yapılan bağış ve yardımlar. (Özel kanunlar uyarınca yapılan bazı bağışlar % 5 veya % 10 sınırlaması olmaksızın, beyan edilen gelirden indirilir. (89/4)
- Yukarıdaki kurumlara bağışlanan okul, sağlık tesisi, öğrenci yurdu, yetiştirme yurdu, çocuk yuvası, huzurevi, bakım ve rehabilitasyon merkezi ile bunların inşası ile ilgili nakdî ve aynı bağışlar. (89/5)

- Mükellefin kendisi, eşi ve küçük çocuklarına ilişkin eğitim ve sağlık harcamalarının beyan edilen gelirin %10 unu aşmayan kısmı, beyanname üzerinde, vergi indirimine ilişkin 29 No.lu bildirim satırında indirilebilir. (89/2)
- Gıda bankacılığı faaliyetinde bulunan dernek ve vakıflara yapılan gıda bağışları. (89/6)
- Kültürel faaliyetlerin sponsorluğu ile ilgili harcamalar (89/8)
- AR-GE harcamalarının % 100'ü oranındaki "Ar-Ge indirimi" (GVK 89/9 veya 5746 sayılı Kanun)
- Doğal afetler ile ilgili ayni ve nakdi bağış ve yardımlar.
- GVK'nun Geçici 74'üncü maddesinde bahsi geçen İstanbul 2010 Avrupa Kültür Başkanlık Ajansına yapılan nakdi ve ayni bağışlar ile sponsorluk harcamalarının tamamı.

#### 4.3. Yıllık Gelir Vergisi Tarifesi :

GVK'nun 5479 sayılı Kanunla değişik 103 üncü maddesine göre 2008 yılı gelir vergisi tarifesi şöyledir (2007/10344 sayılı BKK)

#### 2008 YILINA AİT GELİR VERGİSİ TARİFESİ

7.800 Türk Lirasına kadar.....	% 15
19.800 Türk Lirasının 7.800 lirası için 1.170 lira, fazlası .....	% 20
44.700 Türk Lirasının 19.800 lirası için 3.570 lira, fazlası .....	% 27
44.700 Türk Lirasının 44.700 lirası için 10.293 lira, fazlası .....	% 35

Bu tarife tüm gelirler için geçerlidir, ücret gelirleri için ayrı ve düşük bir tarife söz konusu değildir

#### 4.4. Stopaj Yoluyla Ödenen Vergilerle Geçici Verginin Yıllık Beyannameye Mahsubu :

- GVK'nun 121'inci ve mük.120'inci maddelerine göre, yıllık beyannameye gösterilen gelire dâhil kazanç ve iratlardan Gelir ve Kurumlar Vergisi Kanunlarına göre yapılmış stopajlar ve ödenen geçici vergiler, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edilir.
- GVK'nun 76 ncı maddesine göre, menkul sermaye iratlarının indirim oranından yararlandırılan kısımlarına isabet eden stopaj gelir vergisinin mahsubu, Bakanlıkça kabul edilmemektedir. 220 serî no.lu GV Genel Tebliği'nde yer alan bu konuya ilişkin hükmün iptali için Danıştay'da dâva açılmış, ancak Danıştay 4. Dairesi 03.05.2000 tarih ve E:1999/1565 – K:2000/1915 sayılı kararı ile iptal istemiyle açılan bu dâvayı reddetmiştir. Danıştay 4. Dairenin 24.05.2000 tarih ve E:1996/1361 – K:2000/2325 sayılı Kararı da aynı yöndedir.

Danıştay 3. Dairesi bir süre aksi yönde kararlar vermiş ancak daha sonra 4. Daire kararlarına paralel bir görüş benimsemiş bulunmaktadır. Bu nedenledir ki, 220 serî no.lu Tebliğin bu konuya ilişkin hükmü hayatiyetini korumaktadır.

- Birinci işveren dışındaki işverenlerden alınan ücretler toplamının yasal haddi (2008 yılı için 19.800 YTL'yi) aşması nedeniyle bu ücretler için beyanname verildiğinde veya verilen beyannamelere bu ücretler ilâve edildiğinde, beyana tabi toplam gelir üzerinden hesaplanan gelir vergisinden, işverenlerin yaptıkları gelir vergisi stopajları aynen mahsup edilecektir.
- Yurtdışında elde edilen gelirler nedeniyle beyanname verilmesi veya verilen beyannameye bu gelirlerin de dahil edilmesi durumunda, bu gelirler üzerinden mahallinde ödenen gelir vergisi ve benzeri vergiler, GVK'nun 123 üncü maddesi uyarınca, Türkiye'de ödenecek vergiden mahsup edilir. Mahsup hakkı, beyan edilen bu tür gelire Türkiye'de isabet eden gelir vergisi tutarı ile sınırlıdır. Mahsubun yapılabilmesi için uyulması gereken şartlar, 123'üncü maddede açıklanmıştır.

**4.5. Mahsup Fazlası Stopajın İadesi:**

Mahsup edilen vergi kesintileri (stopajlar) toplamı, hesaplanan gelir vergisinden fazla olduğu takdirde, aradaki fark vergi dairesince mükellefe bildirilecek ve mükellefin tebliğ tarihinden itibaren 1 yıl içinde müracaatı üzerine, kendisine red ve iade olunacaktır. Uygulamada vergi daireleri bildirimde bulunmamakta ve mükellefin başvurusu üzerine işlem yapılmaktadır.

Yıl içinde stopaj yoluyla ödenmiş vergilerin beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisine mahsup edildikten sonra artakalan tutarın, nasıl red ve iade edileceği 252 Serî No.lu GV Genel Tebliği ile düzenlenmiştir. (Bu konuda 2004/093 No.lu Sirkülerimize bakınız.)

Konuyu özetleyecek olursak,

- Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde mahsubunun yapılabilmesi için, mükelleflerce düzenlenecek bir tablonun yeterli olması uygulaması devam etmektedir. Yani beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisi, stopaj yoluyla ödenen vergilerden yüksekse, örneği Tebliğin ekinde bulunan mükelleflerce düzenlenecek tablonun beyanname ekinde verilmiş olması mahsup için yeterlidir. Bu stopajların vergi sorumlularınca tahakkuk ettirilmiş ve ödenmiş olduğunun tevsiki söz konusu değildir.
- Yıl içinde geçici vergiye mahsup edilmiş vergiler tutarı da yıllık beyanname, geçici vergi olarak değil, yıl içinde kesinti yoluyla ödenen vergiler satırında gösterilir.
- Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde hesaplanan vergilere mahsubundan arta kalan stopajların başka vergi borçlarına mahsubu, tutarına bakılmaksızın inceleme raporu ve teminat aranılmadan yerine getirilmektedir. Başka bir deyişle diğer vergi borçlarına mahsup taleplerinin sınırsız olarak inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilmesi mümkündür. Mahsup talebine ilişkin olarak verilmesi gereken dilekçenin örneği Tebliğ ekinde yer almaktadır. Mahsubun ileride doğacak borçlara yönelik olarak yapılması da mümkündür. Mükellefler ortağı bulundukları adi ortaklık veya kolektif şirketlerin müteselsilen sorumlu oldukları vergi borçlarına da mahsup talebinde bulunabilirler.
- Stopaj yoluyla ödenen vergilerin beyanname üzerinde mahsubundan arta kalan tutarın 10.000 lirayı geçmemesi halinde nakit iade talebi, inceleme raporu ve teminat aranmaksızın yerine getirilecektir. Ancak bunun için, yıl içinde yapılan vergi kesintilerine ilişkin Tebliğ ekindeki formata uygun tablo ile birlikte,
  - Ücret ve gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olması halinde ücretlere ilişkin olarak işveren tarafından verilen ve kesintinin yapıldığını gösteren yazının, gayrimenkul sermaye iradına ilişkin olarak kira kontratının,
  - Menkul sermaye iradına ilişkin olarak kesintiyi yapan bankalar, özel finans kurumları, aracı kurumlar ve diğer kurumlar tarafından düzenlenen ve vergi kesintisinin yapıldığını gösteren belgenin,
  - Serbest meslek kazancına ilişkin olarak vergilerin sorumlu adına tahakkuk ettiğini gösteren ilgili saymanlık yazısının,
  - Ticari kazançlar ve zirai kazançlara ilişkin olarak tevkif yoluyla kesilen vergilerin vergi sorumlusu tarafından ilgili vergi dairesine ödenmiş olduğuna ilişkin belgenin,

ilgili kurumca onaylanan bir örneğinin dilekçeye eklenmesi şarttır.

Mahsuptan arta kalan tutarın 10.000 lirayı aşması halinde, aşan kısmın iadesi prensip itibarıyla vergi inceleme raporuna istinaden yapılacaktır. 10.000 lirayı aşan kısım için teminat mektubu verilerek inceleme raporu beklenmeksizin iadenin alınması mümkündür. Bu takdirde teminat mektubu vergi inceleme raporuna istinaden çözülecektir.

YMM ile süresinde tam tasdik sözleşmesi düzenlemiş bulunan mükelleflerde 100.000 liraya kadar olan nakit iade talebinin tam tasdik raporuna istinaden iadesi mümkündür. İade talebinin 100.000 lirayı aşması halinde, aşan kısım Devlet denetim elemanlarınca düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden iade edilecektir.

- Nakden iade edilebilir aşamaya gelen (10.000 liradan düşük olan iade taleplerinde gerekli belgeleri ibraz edilmiş, 10.000 lirayı aşan iadelerde ise, YMM tam tasdik veya vergi inceleme raporu düzenlenmiş veya teminat verilmiş) iade alacağının üçüncü şahısların vergi borçlarına mahsubu mümkündür.

#### 4.6. Geçici Verginin Mahsup ve İadesi:

GVK'nun mükerrer 120 nci maddesi gereğince ödenen geçici vergiler yıllık beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilir. Bu mahsubun yapılabilmesi için tahakkuk eden geçici verginin nakden veya mahsuben ödenmiş olması gerekir. Tahakkuk ettirildiği halde ödenmemiş bulunan geçici vergiler yıllık beyannamede mahsup edilemez.

Ödenen geçici vergi tutarının, beyanname üzerinden hesaplanan gelir vergisinden fazla olması halinde, mahsup edilemeyen tutar, herhangi bir yazılı müracaat şartı aranmaksızın mükellefin diğer vergi borçlarına re'sen mahsup edilir. Mahsup beyannamenin verildiği tarih esas alınarak yapılır. Dolayısıyla vadesi bu tarihten önce dolmuş olan vergi borçlarına, mahsubun yapılmış sayıldığı bu tarihe kadar gecikme zammı uygulanır, daha sonraki süreler için uygulanmaz.

Beyannamenin ilgili satırlarına iadesi gereken geçici vergiyi yazmış olan mükellefler yazılı olarak iade talebinde bulunmuş sayılırlar. Bu satırı boş bırakmış olanlara mahsuptan arta kalan geçici verginin mahsuben veya nakden iade edilebilmesi için o yılın sonuna kadar yazılı başvuru şarttır.

#### 4.7. Beyannamenin Verileceği Vergi Dairesi :

GVK'nun 106 ncı maddesine göre, Gelir Vergisi mükellefin ikâmetgahının bulunduğu yer vergi dairesince tarh edilir. Ancak, işyeri ve ikametgâhı ayrı vergi dairelerinin yetki alanında bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de önceden bildirilmek kaydıyla, mükellefin işyerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh olunur.

Maliye Bakanlığı bu yetkisini kullanarak, büyük merkezlerdeki tarha yetkili vergi dairesini, işyerinin bulunduğu yer vergi dairesi olarak belirlemiştir. Buna göre, gelirin ticarî ve meslekî kazanç gibi bir işyerine bağlı olarak doğmadığı hallerde (MSİ, GMSİ ve Diğer Kazanç ve İratlarda) beyannamenin, ikâmetgahın bulunduğu yer vergi dairesine verilmesi gerekir.

#### 4.8. Beyanname Verme ve Ödeme Zamanı :

GVK'nun, 92 ve 117'inci maddesi uyarınca :

- Gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticarî kazançlardan ibaret bulunması halinde, yıllık beyannamenin Şubat ayının 25'inci günü akşamına kadar verilmesi ve verginin Şubat ve Haziran aylarında 2 eşit taksit halinde ödenmesi icabeder.
- Diğer hallerde yıllık beyannamenin Mart ayının 25'inci günü akşamına kadar verilmesi ve verginin Mart ve Temmuz aylarında 2 eşit taksit halinde ödenmesi gerekir.

#### 4.9. Yıllık Gelir Vergisi Beyannameleri ve Eklerinin Düzenlenmesi Sırasında Uyulacak Esaslar:

Beyanname ve eklerinin doldurulması sırasında dikkat edilecek hususlar aşağıda belirtilmiştir.

- Beyanname bir örnek olarak doldurulacaktır.
- Beyana tabi gelirin sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olması halinde, geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret olanlar için hazırlanmış olan yıllık gelir vergisi beyannamesi (1001 B) kullanılacak, başka beyana tabi gelirler varsa, tüm gelirlerin beyanı için geçerli olan beyanname (1001 A) kullanılacaktır.
- Mavi veya tükenmez kalem kullanılarak büyük matbaa harfleri ile doldurulacaktır.
- Kurşun kalem kesinlikle kullanılmayacaktır.
- Her kutuya bir harf veya rakam yazılacaktır.
- Silinti ve kazıntı yapılmayacak, beyanname katlanmayacak ve buruşturulmayacak, okunaklı olarak düzenlenmesine özen gösterilecektir.
- Rakamlar arasına herhangi bir işaret konulmayacaktır. Bilgiler ilgili alana sığdığı kadar yazılacaktır.
- Sayısal ifadeler Romen rakamı ile yazılmayacaktır.
- Alfabetik karakterler sola, sayısal karakterler sağa yanaşık olarak yazılacaktır.
- Kelimeler arasında bir karakter boşluk bırakılacaktır.
- Noktalama işaretinden sonra boşluk bırakılmayacaktır.
- 1 – 4 no.lu alanlara kimlik bilgileri, nüfus cüzdanında yazılı olduğu şekilde ve kısaltmadan aynen yazılacaktır. Kimlik bilgilerinin ayrılan alana sığmaması durumunda isimler sığdığı kadarıyla yazılacaktır.
- 5 no.lu doğum yeri alanına, ilçe adı yazılacaktır. İlçenin ayrı bir adı yoksa il adı yazılacak, köy ve bucak ismi yazılmayacaktır.
- 6 no.lu alana T.C. vatandaşı olanlar T.C. rumuzunu, başka ülkelerin tabiiyetinde bulunanlar ise ülkelerinin uluslararası trafik kodunu yazacaklardır.
- 7 no.lu alana doğum tarihi gün, ay ve yıl olarak yazılacaktır.
- 9 no.lu alana esas uğraşı konusu yazılacaktır. Birden fazla meslekle uğraşmakta ise, ağırlıklı olanı yazılacaktır.
- 11 – 12 no.lu adres alanına mahalle, cadde/sokak bilgileri yazılacak ve posta kodu muhakkak belirtilecektir. Adres bilgileri açık bir şekilde alanlara sığıyorsa kısaltma yapılmadan yazılacak, sığmaması halinde anlaşılır kısaltmalar yapılacaktır.

#### 4.10. Beyannameye Eklenecek Belgeler :

Beyannameyi verecek olan mükellef aşağıdaki eklerden durumuna uygun olanını beyannamesine eklemek zorundadır.

- Yıllık gelir vergisi beyannamesi eki föy,
- Gayrimenkul sermaye iradına ilişkin ek föy,
- Ayrıntılı bilanço ve ayrıntılı gelir tablosu,
- Bilanço esasına göre defter tutan mükelleflere ait ticari kardan mali kara ulaşmak için yapılan hesaplamayı gösteren bildirim,
- Zirai kazançlara ait bildirim,
- Basit usulde hesap özeti,
- Kesinti yoluyla ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Yabancı ülkelerde ödenen vergilere ilişkin belgeler,
- Yatırım indirimi potansiyelini ve beyannamedeki indirimi açıklayan bir yazı,
- Aile durumu bildirimi (Ücret gelirlerini beyan edenler ekleyecektir),
- Beyannamedeki tabloların yetersizliği nedeniyle ayrıca düzenlenecek liste ve diğer ekler.

#### 4.11. Beyannamelerin Elektronik Ortamda Gönderilmesi :

Beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin son durum 2008/39 sayılı Sirkülerimizde açıklanmıştır. Buna göre,

- Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükellefleri hiçbir hadle sınırlı olmaksızın gelir vergisi beyannamelerini elektronik ortamda göndermek zorundadırlar.
- Diğer gelirleri nedeniyle yıllık gelir vergisi beyannamesi vermek zorunda olan mükellefler beyannamelerini prensip olarak kağıt ortamında vermek durumundadırlar. Bu mükellefler vergi dairesinden alacakları beyanname formları ile beyanlarını yapacaklardır. Fotokopi kullanılamaz. Ancak bu mükelleflerden isteyenler beyanlarını aracılık yetkisi almış meslek mensupları (SM, SMMM veya YMM) vasıtasıyla elektronik ortamda yapabilirler.
- Beyana tabi geliri sadece gayrimenkul sermaye iradından ibaret bulunanlar istemeleri halinde, yıllık gelir vergisi beyannamelerini elektronik ortamda doğrudan kendileri gönderebilirler.
- Meslek odaları ve birlikler de, işletme hesabı esasına göre defter tutan üyelerine ait beyannameleri elektronik ortamda gönderebilirler.

#### 4.12. İhtiyari Beyan:

GVK'nun geçici 67 nci maddesi kapsamında tevkifata tabi tutulan ve yıllık veya münferit beyanname ile beyan edilmeyeceği belirtilen menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının elden çıkarılmasından doğan kazançlar için dar mükellefler de dahil olmak üzere takvim yılı itibarıyla yıllık beyanname verilebilmesi mümkündür.

Bu gelirlerin beyanı 263 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliği ekinde yer alan "Gelir Vergisi Kanununun Geçici 67/11 inci Maddesine Göre İhtiyari Beyanda Bulunan Mükellefler İçin" düzenlenen yıllık gelir vergisi beyannamesiyle, izleyen yılın Mart ayının başından 25'inci günü akşamına kadar yapılacaktır.

Geçici 67 nci madde kapsamında tevkif edilen vergilerin mahsup ve iadesine imkan sağlayan bu beyan ihtiyari bir beyan olup, bu imkandan yararlanılabilmesi için ihtiyari beyanın kanuni süresinde yapılması gerekmektedir. Süresi geçtikten sonra yapılan ihtiyari beyanlara dayanılarak işlem yapılması mümkün değildir.

İhtiyari beyan, tam mükelleflerce ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesine, öteden beri mükellef olanlar için ise bağlı oldukları vergi dairesine yapılacaktır.

Dar mükellefler ise ihtiyari beyanlarını İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Boğaziçi Vergi Dairesi Müdürlüğü'ne yapacaklardır.

Söz konusu beyan sadece menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarının alım-satımına ilişkin olarak yapılacak olup, faiz ve itfa gelirlerinin beyanı söz konusu değildir. Alım- satım işlemlerine ilişkin olarak beyan edilecek kazançlara Gelir Vergisi Kanununun 103 üncü maddesinde yer alan artan oranlı vergi tarifesi değil % 10'luk tek oran uygulanacaktır.

Beyan edilen gelir üzerinden hesaplanan vergiden yıl içinde tevkif edilen vergiler mahsup edilecektir. Mahsup ve mahsup sonrası kalan tutarın iade işlemleri 252 seri numaralı Gelir Vergisi Genel Tebliğindeki açıklamalara göre yapılacaktır.

Mahsup ve iadenin yapılabilmesi için tevkif yoluyla kesilen vergilerin beyannameye dahil edilen kazançlara ilişkin olması şarttır.



Alım-satım işlemlerine ilişkin olarak yapılacak ihtiyari beyanda, aynı türden menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası araçlarına ilişkin olması şartıyla yıl içinde oluşan zararların tamamı mahsup edilebilecektir. Aynı tür menkul kıymet ve diğer sermaye piyasası aracının değerlendirilmesinde aşağıdaki sınıflandırma esas alınacaktır.

- Sabit getirili menkul kıymetler
- Değişken getirili menkul kıymetler
- Diğer sermaye piyasası araçları
- Yatırım fonları katılma belgeleri ve yatırım ortaklıkları hisse senetleri

Menkul kıymetlerle yapılan vadeli işlem ve opsiyon sözleşmelerinde sınıflandırma, işlemle ilişkilendirilen menkul kıymetin dahil olduğu gruba göre yapılacaktır. Menkul kıymete bağlı olmaksızın yapılan işlemler ise III. Gruptaki diğer sermaye piyasası araçları kapsamında değerlendirilecektir.

Bilindiği gibi, 2008/14272 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı ile tam mükellef gerçek kişi ve kurumların halka açık şirketlerin hisse senetlerinin alım-satımından elde ettikleri kazançlardaki stopaj oranı 14.11.2008 tarihinden itibaren uygulanmak üzere % 10'dan % 0'a düşürülmüştür. Bu oran (% 0) GVK'nun geçici 67/11'inci maddesi gereğince ihtiyari beyanname verilmesi halinde de uygulanacaktır.

GVK'nun geçici 67/11'inci maddesi gereğince ihtiyari beyanname verilmesi halinde, ihtiyari beyannameye dahil edilen hisse senetlerine ilişkin gelirler, beyan edilen diğer gelirlerden farklı olarak kıst dönemler itibarıyla hesaplanacaktır. Yeni oranın yürürlüğe girdiği 14.11.2008 tarihinden itibaren önce elde edilen gelirlerle eski oran (% 10), bu tarihten itibaren elde edilen hisse senedi alım-satım kazançlarına ise yeni oran (% 0) uygulanacaktır. Hesaplamaya ilişkin örnekler 269 seri no.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 3.3. bölümünde yer almaktadır.

#### 4.13. Maliye Bakanlığı'nın Beyanname Düzenleme Rehberleri ve Diğer Hizmetleri:

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (GİB), beyanların kolayca ve doğru bir şekilde yapılabilmesini sağlamak için gelir unsurları itibarıyla rehberler hazırlamıştır. Bu rehberler vergi dairelerinden temin edilebileceği gibi, aşağıdaki link yardımıyla Gelir İdaresi Başkanlığının internet sitesinden de temin edilebilir.

[Beyanname Düzenleme Rehberleri](#)

Diğer taraftan GİB internet sitesinde yer alan "Kira Geliri Beyanname Yardım Sistemi"ni güncellemiştir. GİB'nin [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) adresli sitesinin "interaktif eğitim" ve "sık kullanılanlar" bölümünden ulaşılacak bu sistemde, 2008 yılı brüt kira toplamından yola çıkılarak ödenecek vergi kolayca hesaplanabilmektedir. Bu sisteme aşağıdaki link yardımıyla ulaşmak mümkündür.

[Kira Geliri Beyanname Yardımı](#)

Ayrıca Bakanlık, huzurevlerinde yaşayan mükellefler ile yaşlılığı, sakatlığı veya hastalığı nedeniyle vergi dairelerine gelemeyecek mükelleflerin beyannamelerinin ikametgahlarında kabul uygulamasına başlamıştır. Bu hizmetten yararlanmak isteyen mükelleflerin, Alo 189 Maliye hattı aracılığıyla bulundukları ildeki Vergi Dairesi Başkanlığını veya Defterdarlığı aramaları yeterli olup, beyannameleri adreslerine memur gönderilmek suretiyle alınacaktır.

#### 5. SİRKÜLERİMİZİN EKLERİ :

- Menkul sermaye iratları ve menkul kıymetlere ait alım-satım kazançlarında vergileme esaslarını özetleyen tablo [Ek:1'](#) de ;

- Konunun daha iyi anlaşılmasını teminen hazırlanan yıllık beyan esasının tatbikatını, işadamlarının ve yöneticilerin başlıca şahsî gelir unsurları olan ücretler, menkul ve gayrimenkul sermaye iratları ile kâr payları başta olmak üzere çeşitli gelir unsurları açısından özetleyen bazı örnekler [Ek:2](#)'de,
- [Ek:2](#)'nin sonuncu örneğine göre doldurulmuş olan bir gelir vergisi beyannamesi örneği [Ek :3](#)'de, örnek gelir vergisi beyannamesinin eki föy ise [Ek :4](#)'de ;

bilgilerinize sunulmuştur.

Saygılarımızla.